

مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات  
الصناعية  
الفلستينية والمشكلات التي تواجهها - دراسة ميدانية

د. خالد محمد المدهون

## ملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة، ومدى توفر العوامل اللازمة لتطبيقها في الشركات الصناعية الفلسطينية والمشكلات التي تواجهها. وقد تمثلت مشكلة الدراسة في البحث حول طبيعة تلك المشكلات في ضوء العديد من العوامل المتعلقة بزيادة حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى العالمي والمحلي، وإدخال التكلفة المستهدفة كأسلوب يساعد الإدارة في الشركات الصناعية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وأسعار البيع وتخفيض التكلفة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام البرنامج الاحصائي (Spss) لاختبار الفرضيات وتحليل النتائج. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في مجالات الصناعة بسبب وجود بعض المشكلات التي تشكل عقبات تحول دون التطبيق على الرغم من توفر بعض العوامل التي تساعد في تطبيق هذا الأسلوب، وتوصي الدراسة بضرورة قيام الشركات الصناعية بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من مزايا عديدة تتعلق بإدارة التكلفة وتخفيضها، ودعم القدرة التنافسية للشركات، وضرورة عقد دورات ومؤتمرات علمية تساعد الشركات الصناعية في ادراك وفهم أسلوب التكلفة المستهدفة للتغلب على المشكلات التي تواجه تطبيقها.

## Abstract

This study aimed to know the used fields of target cost and the existence of the required factors for its implementation in Palestinian industry firms, and the challenges that face the implementation process. The study focus in the nature of these challenges, especially with the increasing competition in both local and international level, and the use of target cost as a new managerial tool for pricing and cost planning decisions> The study used the descriptive analytical approach. The collected data we analyzed using SPSS Statistical Program. The main findings of this study was that Palestinian firms do not implement the target cost approach in cost planning, this is due to several challenges that face the implementation process even though the existence of several factors that can enhance the implementation process. The study recommended Palestinian firms to implement the target cost approach, because of its advantages for these forms, and to improve the staff capacity in related issues by training courses in order to overcoming the problems and challenges that can face the implementation process.

## مقدمة

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات العالمية الكبيرة في التكنولوجيا وما تواجهه الشركات من تقدم تكنولوجي في طرق الإنتاج المختلفة التي تغيرت تبعاً لذلك، تسعى الشركات الصناعية إلى إرضاء العملاء عن طريق تقديم منتجات منافسة من حيث الجودة والسعر، والذي يتطلب منها تطوير منتجاتها لتحقيق تلك الجودة وتقديمها في أسواق تتميز بالمنافسة الشديدة بسعر منافس وفي وقت قصير، وحتى تتمكن الشركة أيضاً من تحقيق الأرباح التي تسعى لتحقيقها ظهر ما يسمى بالتكلفة المستهدفة ( Target Cost ) كأحد الاتجاهات الحديثة في نظم التكاليف الصناعية.

وقد لقي استخدام بيانات التكلفة وإدارة التكلفة في أثناء التخطيط وتصميم المنتج المزيد من الاهتمام، حيث تعد التكلفة المستهدفة ( Target Cost ) تقنية مهمة لإدارة تكاليف المنتج خلال مرحلة التصميم، وتهتم بشكل أساسي بوضع التكلفة المستهدفة كأحد الأهداف التي ترمي إلى تحقيقها في عملية تطوير المنتج، بحيث يتم تحديد هامش الربح الكافي عند البدء بتصميم المنتج وطرحه في السوق، لأنها تركز على مدة طويلة من جهود إدارة التكلفة، فإن التكلفة المستهدفة تعد نظام إدارة محاسبية استراتيجية. وقد تم استحداث التكلفة المستهدفة في الستينيات وقد كانت اليابان من أوائل من استخدم مدخل التكلفة المستهدفة، إذ أن استخدام اليابانيون لمدخل التكلفة كان من أحد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ولا سيما في صناعة السيارات، حيث يعتمد الوصول إلى هذه النتائج على نوعية التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، ونوعية مدخلات الإنتاج وجودتها من مواد أولية ومستلزمات سلعية، وعلى مستوى مهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة، كما تعتمد أيضاً على مدى تحقيق ما يتوافر من حجم كبير للإنتاج، لامتناس أثر التكلفة الثابتة على التكاليف الكلية للإنتاج ( Ansary and Others , 1997, P.2 ) وينظر إلى التكلفة المستهدفة بوصفها جزءاً من عملية إدارة تكلفة المنتج التي تهتم في الوقت نفسه بعملية التخطيط والتطوير والتصميم للمنتجات الجديدة.

## مشكلة الدراسة

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة من المداخل الحديثة الذي تهدف إلى مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات المتعلقة بتصميم وتطوير المنتجات وتحديد تكلفة المنتجات، وكذلك قرارات تسعير المنتجات، هذا ولما كانت الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل في بيئة اقتصادية غير مستقرة بسبب الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تؤثر فيها، لذلك تبدو الحاجة الملحة لدراسة الواقع الذي تعيشه تلك المنشآت من خلال التعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق أساليب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الإدارية الحديثة التي تسعى الشركات إلى تطبيقها في الوقت الحاضر، إلى جانب التعرف على أهم المشكلات التي تواجه هذا

التطبيق. لذلك يأتي البحث متمثلاً في تحليل ومناقشة تلك المقومات من خلال ما يطرحه السؤال الرئيسي التالي:  
ما مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والمشكلات التي تواجهها في الشركات الصناعية الفلسطينية؟  
ويتفرع من السؤال الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية؟
- ما مدى توفر العوامل اللازمة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية؟
- ما هي المشكلات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

#### أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الآتي:

- ازدياد حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى العالمي والمحلي، وضرورة مواكبة الشركات الصناعية الفلسطينية لكل ما هو جديد في العمليات الإنتاجية.
- تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد الإدارة في الشركات الصناعية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج وأسعار البيع.
- الدور الحيوي لأسلوب التكلفة المستهدفة في تصميم وتطوير المنتجات.
- النواحي الايجابية لأسلوب التكلفة المستهدفة للشركات التي تطبقه مما ينعكس ايجاباً على زيادة الانتاج.
- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على نمو الشركات الوطنية وتطويرها، مما يزيد من قوة مراكزها المالية وقدرتها على المنافسة وتعزيز دورها وكفاءتها في السوق المالي وبالتالي زيادة امكاناتها وتوسيع مجالات عملها، كما يقوي دورها في الاقتصاد الوطني.

#### أهداف الدراسة

تسعى الدراسة لتحقيق الاهداف التالية:

- الوقوف على مفهوم التكلفة المستهدفة وأهدافها وخصائصها ومزاياها ومبادئها.
- تحليل مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية.
- التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- تحليل المقومات اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية.

-الوقوف على المشكلات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية.

### فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وفي ضوء الدراسات السابقة يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

- 1-لا تقوم الشركات الصناعية الفلسطينية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- 2-لا تتوفر المقومات والعوامل اللازمة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- 3- تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية العديد من المشكلات المتعلقة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة .

### الدراسات السابقة

#### أولاً: الدراسات العربية

#### دراسة عابدين، (2015)

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: ان مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تستخدم أساليب حديثة لتخفيض التكلفة بما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي ذلك الى تطوير المنتجات ودعم القدرة التنافسية، لكن توجد معوقات تحد من التطبيق منها: الظروف السياسية والاقتصادية السائدة، وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وقد أوصت الدراسة بالعمل على ازالة المعوقات التي تحد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة سواء الداخلية منها أو الخارجية.

#### دراسة الحداد (2011)

هدفت الدراسة إلى التعرف عن مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهو يعتبر من مداخل

التكاليف الحديثة ولما له من فوائد ومزايا حيث يلعب هذا المدخل دوراً أساسياً في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية عمى المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع الحديثة. بالإضافة إلى التعرف على مدى تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ومدى ملاءمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمفهوم حديث في إدارة التكاليف, وأيضاً في التعرف على المعوقات التي تحول

دون تطبيق هذا المدخل. وقد تبين من نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة البحث على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة كما أن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل بالإضافة إلى أن تلك الشركات تستخدم نظام محاسبي سليم يساعد في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة لوجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذا المدخل. و من توصيات الدراسة كان أهمها: يجب تطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بصورة علمية سليمة وإنشاء فريق عمل متعدد الخصائص يقوم بتحقيق التكاليف المستهدفة والعمل على تنظيم بيئة الصناعة للشركات العاملة في قطاع غزة لتصبح أكثر ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والعمل أيضاً على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

#### دراسة زعرب، (2011)

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة لتخفيض التكاليف ورقابتها والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: لا يتم تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة- بل يتم اتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها، كما وتستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب متنوعة لتخفيض التكاليف، وأن الشركات الصناعية في قطاع غزة تواجه محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ يعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة منها: شعور الإدارة بعدم وجود حاجة لتطبيقه، وغياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء للتسعير وللبحوث وللتطوير، وعدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة، وقلة المعرفة لدى إدارة الشركة بمزايا منهج التكلفة المستهدفة ومنافعه ولا توجد دراية كافية به، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة قيام الشركات الصناعية بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة والاستفادة من مزاياه الإيجابية على أنشطتها، لتحسين عمليات تخطيط ورقابة التكاليف وإعداد موازنات واقعية ورسم الخطط بموضوعية، بما يساعد في تطوير العملية الإنتاجية ورفع مستوى الجودة وتقوية مركزها التنافسي، وتذليل الصعوبات التي تواجه تطبيقه وتوفير المقومات الأساسية لتطبيقه.

#### دراسة المطارنة (2008)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه. وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة

وأهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا المدخل وطرائق تقدير التكلفة

المستهدفة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية إلا أن هناك عدداً من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل. وقد أوصت الدراسة بضرورة توعية الشركات الصناعية الأردنية بفوائد ومزايا وأهمية هذا المدخل، فضلا عن عقد الندوات في هذا المجال.

#### دراسة مفتي وشيخ ( 2005 )

هدفت الدراسة إلى إبراز وتشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في ظل المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت في الوقت الحاضر، والتعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية في السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم الأهداف المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وأن أكثر الأقسام اهتماماً بتطبيق التكلفة المستهدفة هي أقسام التصميم والإنتاج والمحاسبة، وإن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لم يطبق إلا لدى القليل من المنشآت الصناعية، وذلك بسبب أن الكثير من المنشآت لا تعرف هذا المدخل.

#### دراسة هاشم ( 2003 )

هدفت الدراسة إلى توفير إطار منظم لتعظيم الاستفادة من أسلوب التكلفة المستهدفة في منشآت

الأعمال المعاصرة التي تتبنى استراتيجية زيادة التكلفة، كذلك إبراز الجوانب المستحدثة في أسلوب التكلفة المستهدفة ودورها الحيوي في مجالات تخطيط وخفض وتجنب التكلفة بأسلوب غير تقليدي. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة تؤدي دوراً مهماً في مرحلة بناء استراتيجية زيادة التكلفة، كذلك تسهم التكلفة المستهدفة بفاعلية في أنشطة التحسين والتطوير المستمر للتكلفة وأن هناك تكاملاً واضحاً بين كل من التكلفة المستهدفة واستراتيجية زيادة التكلفة.

#### دراسة راجحان ( 2002 )

هدفت الدراسة إلى إظهار دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات، وكذلك التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية في مدينة جدة. وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف المستهدفة غير مطبق في المشروعات الصناعية في مدينة جدة وأنه يمكن استخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة وفرض البقاء في السوق.

#### دراسة عبد الدايم ( 2001 )

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى فاعلية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة تخطيط ، ومدى أهمية استخدام أسلوب هندسة القيمة كأداة لتحقيق التكلفة المستهدفة، وكذلك بيان أثر تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

في تحقيق الميزة التنافسية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن الوصول إلى التكاليف المستهدفة من خلال التضحية برغبات العميل، أو من خلال خفض مستوى جودة أو أداء المنتج أو تأخير تقديمه للسوق، كما أن استخدام أسلوب هندسة القيمة يسهم في زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة.

#### دراسة عبد الرحمن (2000)

هدفت الدراسة إلى تحديد متطلبات وأسس تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المصرية

وأدوات خفض التكلفة، كذلك تحليل التكاليف التقليدية في مجال الرقابة وخفض التكاليف لتحديد مدى كفايتها في مجال تحقيق التكلفة التنافسية. وقد توصلت الدراسة إلى أن اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة على منهج هندسة وتحليل القيمة يساعد في تنمية الأفكار الابتكارية للوصول إلى بدائل متعددة للتصميم والإنتاج، كما أن ارتباط مدخل التكلفة المستهدفة بمنهج الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة.

#### ثانياً: الدراسات الأجنبية

#### دراسة Ibusuki and Kaminski (2007)

هدفت الدراسة إلى تقديم أسلوب لتطوير المنتجات في شركة للسيارات من خلال هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة، لذلك تم تطوير خطط عمل من ثلاث مراحل مع تطبيق أسلوب هندسة القيمة وهي الفكرة، الخطة، التصديق. وقد توصلت الدراسة إلى أن الأسلوب كان ناجحاً حيث أدى إلى خفض تكلفة المنتج وحقق النوعية التي تتلاءم مع احتياجات العملاء واستراتيجية المنشأة.

#### دراسة Ellram (2006)

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية عملية شراء المواد الخام في تحقيق التكلفة المستهدفة، وكذلك كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الأمريكية وهل هي مطابقة للمفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن عملية الشراء تؤثر بشكل إيجابي في تحقيق التكلفة المستهدفة.

#### دراسة Borgerans and Fridh (2003)

هدفت الدراسة إلى الإجابة عن عدد من التساؤلات منها، إلى أي مدى يتم تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية، وما المستوى الذي تطبق به مقارنة مع الدول الأخرى؟ وقد توصلت الدراسة إلى أن 16.5% من الشركات التي أجريت عليها الدراسة تستخدم التكلفة المستهدفة. وبينت أن أحد أسباب عدم تطبيق هذه الطريقة يرجع إلى عدم الإلمام الكافي بهذه الطريقة، والذي ربما يرجع إلى خوف الشركات من تبني أساليب جديدة تختلف عن الأساليب المستخدمة حالياً في هذه الشركات.

#### دراسة Dekker and Smidt (2003)

هدفت الدراسة إلى دراسة مسحية لبيان الشركات الهولندية التي تتبنى استخدام ممارسات التكلفة



التي تماثل مفهوم التكلفة المستهدفة في اليابان. حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك 19 شركة من أصل 32 شركة تزعم أنها تستخدم هذه الممارسات ولكن بمسميات مختلفة، وقد بينت الدراسة أن الهدف الرئيسي في هذه الشركات هو تخفيض التكلفة. كذلك بينت الدراسة أن الإدارات الأكثر مساهمة في تنفيذ عملية تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير وإدارة التصميم وبينت أن إدارة الحسابات هي الأقل مشاركة في تنفيذ عملية التطبيق.

### دراسة Ellram (2002)

هدفت الدراسة إلى بيان دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة، من خلال إجراء

حالات تطبيقية على عدد من المنشآت التي تطبق التكلفة المستهدفة. وقد توصلت الدراسة إلى أن دور إدارة المشتريات مهم جداً في مراحل التكلفة المستهدفة ولاسيما في المراحل الأولية. وتوصل الباحث إلى أن إدارة المشتريات تكون أكثر فعالية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كذلك توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد وظيفة واحدة في المنشأة تستطيع أن تتولى تطبيق التكلفة المستهدفة.

### دراسة NicoLini and Others (2000)

هدفت الدراسة إلى اختبار حالة استخدام التكلفة المستهدفة كطريقة لدعم دمج سلسلة التوريد من

جهة تحسين مستوى الربحية والجودة في الصناعة. كذلك تقديم اقتراحات للتكلفة المستهدفة وقابليتها للتطبيق على قطاع الإنشاءات في المملكة المتحدة. وقد توصلت الدراسة إلى كيفية الطريقة التي يجب أن يتم تسعير المنتجات بها في شركات إقامة المباني وشركات الإنشاءات الأخرى.

### الإطار النظري للدراسة:

#### - مفهوم التكلفة المستهدفة :

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها ، وذلك مع الحفاظ علي جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء" (فودة، 2007، 209)

وعرفها كل من ( Ansari and Bell، 1997) بأنها نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق دراسة للسوق وتحديد السعر مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج. وعرفتها (Ellram, 2000) بأنها عملية تطور المنظمة بواسطتها أهداف محددة، بالنسبة لتكالييفها ل طرح سلعة أو خدمة. ويتم بناء التكلفة على هامش ربح

مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة، وعلى التقييمات المعقولة التي يجب أن تكون تكلفة السلعة أو الخدمة. وعرفها (Kato, 1993) بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة.

كما أشار البعض بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة" (عبد الدايم, 2001, 470).

كذلك عرفها (العمر، 2007) بأنها مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج. ولما كان ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيون للتكلفة المستهدفة حيث عرفتها بأنها عبارة عن عملية لإدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء (الرفاعي, 2006).

وقد قام (Ewert and Ernst 1999) بوصف جوهر التكلفة المستهدفة بعناصر ثلاثة:

- 1- التكيف مع السوق، بحيث أن يكون سعر البيع هو نقطة البداية لتحديد التكلفة المستهدفة.
- 2 - وظيفة التنسيق، حيث أن التكلفة المستهدفة تعمل على تنسيق نشاطات مصممي المنتج.
- 3 - التعليم الاستراتيجي، بحيث إن التفاعل مع العوامل الأخرى يؤثر في المدة الطويلة لبنية التكلفة.

#### - خصائص التكلفة المستهدفة:

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة مدخل حديث من مداخل إدارة التكاليف يشتمل على مجموعة من الخصائص منها ما يلي (Kwah, 2004):

- 1- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.

- 2- التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.
- 3-يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.
- 4-يساعد على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك (Ansari , 1997 ,P.12).
- 5-تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة ، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير ، وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
- 6- إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم .
- 7-يوفر مدخل التكلفة المستهدفة الدافع الذاتي لتحقيق النتائج المنتظرة كونه يعتمد على مشاركة جميع الأطراف المرتبطة بالعملية الإنتاجية، ويوفر دافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق هدف خفض التكلفة.
- 8-يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤشرات الأداء غير المالي، مثل تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة ، توفير رؤية منهجية جديدة في التسعير، دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات، الاهتمام بدورة حياة المنتج.
- 9-تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المنشأة.
- 10- يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة المنشأة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الاداء المالي المقترح ( عبد الحميد، 1996 ، ص 44 ).
- 11- يشرح ويصف خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين ( Cooper and Chew , 1996 ,P93 ).
- 12- يعد مدخل التكلفة المستهدفة بمنزلة الوسيلة للتعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة ( Cooper and Slagmulder , 1999 ,P23 ).

-أهداف التكلفة المستهدفة:

إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية المختلفة يعمل على تحقيق أهداف متعددة أهمها:

1-إن التكلفة المستهدفة تعد نظام إدارة تكاليف تسعى إلى تخفيض التكلفة كهدف أساسي إلا أن عملية تطوير المنتج لها أهدافها، مثل مراقبة التكلفة المنخفضة والجودة العالية وإشباع رغبات العميل ووقت طرح المنتج في السوق. نجد أن التكلفة المستهدفة تسهم كأداة تنظيمية في مراقبة هذه الأهداف عن طريق إيجاد مصممي المنتج المتمكنين.

2-أن الأغراض الأساسية للتكلفة المستهدفة هي ملاحظة الجودة وإشباع حاجات الزبون وطرح المنتج الجديد في الوقت المحدد Copper and (Slagmulder,1999).

3-أهداف التكلفة المستهدفة تكمن في الربحية المحسنة، وتحسين العمليات، وتطوير المنتج، والسعر المعول عليه، وتنسيق أفضل للإنتاج والتسويق، وتشديد أفضل على عمل الوظائف المتقاطعة. (Robenson, 1999)

4-أن التكلفة المستهدفة تسعى إلى تحقيق خفض في التكاليف التي يتكبدها المستهلك إلى أدنى قدر ممكن، فضلاً عن تخفيض التكاليف التي يتكبدها المنتج إلى أدنى قدر ممكن. (هاشم، 2003)

5-أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا في المنشأة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلي والخارجية. ( Lee, 1994 )

#### -مبادئ التكلفة المستهدفة :

من المبادئ الأساسية التي يتضمنها منهج التكلفة المستهدفة ما يلي(خلف, زويلف,2007, 175):

1-قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة (Price Led Costing) : فإنه لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج ، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

2-التركيز على العملاء (Focus on The Customer): حيث أنه لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة ، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج

3-التركيز على عملية التصميم (Focus on Process Design) : وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة ، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج .

4- التركيز على تصميم المنتج (Focus on Product Design) : تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة ، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذى يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة .

5- فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams) : يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ، ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق ، والبيع ، وهندسة التصميم ، وهندسة الإنتاج ، وجدولة الإنتاج ، والتجهيز ، وإدارة التكلفة .

6- دورة حياة التكاليف (Live-Cycle Costs) : ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار ، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه .

7- توجيه سلسلة القيمة (Value-chain Orientation) : في بعض الأحيان ، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة ، وهنا يتم بذل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة . وفي بعض الحالات ، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة .

#### -العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتصميم المنتج:

يرى العديد من الباحثين (عبد الدايم، 2001، ص ص 471,472) أن أكثر من 80% من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة "تصميم وتطوير المنتج" ، وهذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة تصميم المنتج حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة جداً بعد مرحلة التصميم ، وينظر إلى مدخل التكلفة المستهدفة بأنه مدخل التصميم من أجل تكلفة معينة حيث تتمثل الفكرة الأساسية لهذا المدخل في إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكلفة التقديرية له حتى تصل إلى التكلفة المستهدفة . ويجب أن يركز تصميم المنتج الجديد على مقابلة أهداف ربح معينة بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج باستمرار إلى أن تتم مقابلة الأهداف المذكورة ، فعملية إعادة التصميم المستمرة تفترض أنه يمكن الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء على سعر البيع ذاته ، وعملية إعادة تصميم المنتج تمكن من منع التكاليف بدلاً من خفضها بعد حدوثها .

#### -مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية:

هناك عدة مراحل لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية أهمها:  
المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة :

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

#### 1. تحديد سعر البيع المستهدف :

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق ، ويستخدم كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة (زامل، 2007، 169) . وينبغي أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به في السوق ، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج ، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ، السوق المستهدف ، دورة حياة المنتج ، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين ، والأهداف الاستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج (عبد الدايم، 2001، 474) .

والمبدأ الأساسي الذي يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف - بالنسبة للمنتجات القائمة- هو أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما في الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير، وإذا كان هناك تغيير فإن هذا التغيير سوف يغير من قيمة المنتج في عيون العميل ، وعليه فإنه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر (زامل، 2007، 343) .

أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فإنه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن الاختيار بين أحد الاستراتيجيتين التاليتين :

#### أ- استراتيجية الاختراق :

وبناءً على هذه الاستراتيجية يتم الدفع بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس الجودة ، وتتطلب هذه الاستراتيجية التضحية بالأرباح في الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل .

#### ب- استراتيجية تصفح السوق :

وتكون هذه الاستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة ، وتقضى هذه الاستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في الأجل القصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة .

وتقوم المنظمة بالاختيار واحدة من الاستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها ، وينبغي التنبيه على أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على العميل في التسعير إذ

ينبغي على الإدارة معرفة تفصيلات العملاء وردود أفعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف (خلف, زويلف, 2007, 169) .

2. وضع هامش الربح المستهدف :  
وهو الهامش الذي يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع ، والنتائج التاريخية ، وتحليل المنافسة . وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج (عبد الدايم, 2001, 475) .  
وفى كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ، وينبغي الإشارة هنا إلى أنه مهما كان الأمر فإنه ينبغي مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف ، ويمكن للمنشأة أن تحدد هامش ربح واقعي عن طريق إحدى طريقتين كما يلي :

**الطريقة الأولى :** تبدأ المنشأة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق ، وبناءً على هذه العلاقة التاريخية تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف .

**الطريقة الثانية :** تبدأ المنشأة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً .

3. تحديد التكلفة المسموح بها :  
يقصد بالتكلفة المسموح بها " أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج ، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، وفى بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة " . ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية :

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف  
ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة ، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع .

4. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :  
وهدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية أي " تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة" ، ويتكون هدف التخفيض من شقين هما :

أ-هدف خفض التكلفة الممكن الوصول إليه : وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج ، وتطوير الطاقات المتاحة لدى المنشأة ولدى الموردين ، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج .  
ب-التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة : وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة ، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج .

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية :

- 1-التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف
- 2-هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية
- 3-هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة
- 4-التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

وباستخدام المعادلة رقم 4 يتم الحصول على التكلفة المستهدفة وهذا يعنى أنه قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها ( في حالة كان التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة يساوى صفر) وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة . وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو أقل.

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة :  
بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد وصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ، وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها ، ، وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة . وعند هذه النقطة يأتي دور ادوات تحجيم التكلفة وهي " مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن ، وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلي(فودة، 2007، : 213)

- أ-هندسة القيمة Value Engineering .
- ب- تحليل التكلفة الوظيفي Functional cost analysis .
- ج-جداول التكلفة Cost Table .
- د-الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering .
- هـ-الهندسة العكسية Reverse Engineering .



## المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور Kizen Cost

لا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن(عبد الرحمن, 2003, 127) .

وكلمة (Kizen) هي مصطلح ياباني يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال ابتكارات كبيرة بما يعنى الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج .

وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصة الاستمرارية في التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطى بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية .

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج فإن مدخل التكلفة المطورة يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج حيث أنه ليس للمدراء وخبراء التصميم من يحدد أفضل طريقة لعمل العمال وسير العمليات ، بل إن العمال لارتباطهم بعملية الإنتاج هم أقدر على تحقيق ذلك ويجب أن يتم منحهم الصلاحيات للمساهمة في تخفيض التكلفة وهذا ما تم انتقاده حيث أنه يزيد من أعباء العاملين .

وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن مدخل التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية ، ولكن يركز على جعل عمليات الإنتاج أكثر فعالية بصفة عامة(عبد الدايم, 2001, 484) .

وتطبيق مدخل التكلفة المطورة (Kizen Cost) يعتبر أمر في غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات خاصة عندما تواجه المنظمة ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج(Keun-Hyo Yook, 2005) .

## -المشكلات التي تواجه الشركات الصناعية عند تطبيقها أسلوب التكلفة المستهدفة:

يعد مدخل التكلفة المستهدفة مدخلاً حديثاً في إدارة التكاليف, وعلى الرغم من أهمية مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المدخل قيد التنفيذ الفعلي تواجهه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها ، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي(فودة، 2007) :

1-عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.

- 2- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- 3- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصاً في دول العالم النامية.
- 4- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية او المتوقعة لعمليات المنشأة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.
- 5- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.
- 6- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة .
- 7- الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف .
- 8- يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة .
- 9- يحتاج تطبيق هذا المدخل إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف اختيارية ، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة .
- 10- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل .
- 11- التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية ، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير ، وكرهية تحمل المسؤولية .
- 12- إن تحديد التكلفة المستهدفة فنأ أكثر منه علماً ، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط .
- 13- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .
- 14- يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية واخرى قانونية .

### -العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ ، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوى بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المنظمة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر .

ومن أهم العوامل الداعمة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ما يلي(شبل, 2008) :

1. وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية .
2. وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلاً من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار .
3. الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ، ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة .
4. توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .
5. تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات .
6. مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
7. اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع .
8. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.
9. وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات .
10. تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للشركة .

### - مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، ومن أهم هذه المزايا ما يلي(خلف, 2007, 13) .

1. نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية .
2. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن واحد .
3. يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح .

4. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
5. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين .
6. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .
7. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة .
8. لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات .
9. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبنى هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية .

#### مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية:

يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في العديد من المجالات مثل، العملية التصنيعية، التخطيط والإنتاج، شراء المواد الخام، تكلفة الأجزاء والمهمات، حيث أشارت دراسة (Takeyuki, 1994) التي أجريت على عينة مكونة من 109 شركات يابانية، أن مدخل التكلفة المستهدفة يطبق في تلك الشركات بنسبة 99 % في رقابة تكاليف البحوث والتطوير، 98% في رقابة خفض تكلفة شراء المواد الخام، 98% في رقابة تكاليف التصميم. و 97 % في رقابة تكلفة الأجزاء والمهمات الصناعية. كذلك يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة ما بعد البيع والتصرف في المنتج، إذ إن التكاليف في هذه المرحلة تتمثل في التكاليف المرتبطة بتدني أي آثار ضارة على البيئة مثل الفاقد غير النقي. كذلك يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في عملية التخزين والوصول إلى الحد الأدنى من المخزون حتى لا تسهم عملية التخزين في رفع تكلفة المنتجات وذلك عن طريق التكامل بين التكاليف المستهدفة ونظام مخزون الوقت المناسب (Just in Time). كذلك إن التكلفة المستهدفة يمكن أن تستخدم على مدار الدورة التصنيعية على النحو الآتي: (Yashikawa, 1993)

1- تكلفة مستهدفة للتصنيع مثل:

-تكلفة مستهدفة للتصميم.

- تكلفة مستهدفة للإنتاج.

- تكلفة مستهدفة لنفقات البيع.

2- تكاليف مستهدفة للعملاء مثل:

- تكلفة مستهدفة لتشغيل المنتج.

- تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج.

- تكلفة مستهدفة لمرتجات بيع المنتج.

**طرق تقدير التكلفة المستهدفة**

تختلف طرق تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهدف الإدارة ونوع المنتج وهناك ثلاث طرائق

رئيسية لتقدير التكلفة المستهدفة أهمها(المطارنة, 2008, 292):

1- طريقة الإضافة:

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

2- طريقة معدل تخفيض التكلفة:

يمكن تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لهذه الطريقة عن طريق محاولة تخفيض التكلفة الحالية للمنتج

بمعدل معين يعكس معدلات التطور في أداء المهام، وعليه يمكن تطبيق هذه الطريقة على منتجات قائمة يراد تطويرها، أو في حال إنتاج المنشأة لمنتجات أخرى مشابهة للمنتج الجديد بشكل كبير. تكون معادلة التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية - (معدل التخفيض × التكلفة الفعلية)

3- طريقة الخصم:

يعد تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق خصم الربح المستهدف الذي يتم احتسابه على أساس العائد على المبيعات في كثير من الأحيان، ويعد من الطرق الشائعة الاستخدام والتي يفضل استخدامها لتقدير التكلفة المستهدفة وذلك لأن هذه الطريقة تمكن المدير من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية متوسطة الأجل وطويلة الأجل، وكذلك التخطيط الاستراتيجي للأعمال والذي يغطي مدة من ثلاث إلى خمس سنوات وهي تتناسب -إلى حد كبير- مع الظروف المرتبطة بالمنتجات الجديدة. لذلك يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد

عليها لرفع كفاءة قرار تسعير المنتجات الجديد ( محرم, 1995 , 657)

وفقاً لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة على النحو الآتي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - معدل الربح المستهدف

## الإطار العملي للدراسة:

### منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي, فقد تم تناول الجانب النظري بالاعتماد على الكتب والدوريات العربية والأجنبية المتخصصة والدراسات المنشورة المتعلقة بموضوع الدراسة, في حين تم تغطية الجانب العملي من خلال استخدام استبانة مخصصة لغرض اختبار الفرضيات في ضوء متغيرات الدراسة وزعت على عينة الدراسة بعد إجراء مسح ميداني للشركات المهتمة بمدخل التكلفة المستهدفة، ومن ثم تحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS بهدف اختبار الفرضيات والتوصل إلى النتائج وتقديم التوصيات.

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

### مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة المهتمة باستخدام الاساليب الحديثة في المحاسبة بشكل عام وأسلوب التكلفة المستهدفة بشكل خاص، بحيث تكون من ضمن الشركات المسجلة قانوناً حتى تاريخ ديسمبر 2015، وقد بلغ عددها 40 شركة.

أما عينة الدراسة فتشمل عدد (30) شركة فقط من الشركات التي تولي اهتماماً لتطبيق أنظمة التكاليف، تم توزيع الاستبانة التي تم تصميمها لهذا الغرض على الموظفين المختصين ذوي العلاقة بموضوع تطبيق التكلفة المستهدفة وعددهم 30 موظفاً، بواقع استبانة واحدة لكل شركة، وتم استرداد 25 استبانة مكتملة للشروط المطلوبة لقبولها أي بواقع 83.3% من عينة الدراسة. هذا وتتكون الاستبانة من خمسة محاور هي:

1. يتكون من معلومات عن الشخص الذي يقوم بتعبئة الاستبانة ويتكون من 4 فقرات.
2. يتكون من معلومات متعلقة بالشركة، ويتكون من 4 فقرات.
3. يتناول مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية ويتكون من 11 فقرة.
4. يتناول العوامل اللازمة لاستخدام التكلفة المستهدفة ويتكون من 12 فقرة.
5. يتناول المشكلات التي تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية عند استخدام مدخل التكلفة المستهدفة ويتكون من 14 فقرة.

وباستخدام البرنامج الإحصائي (spss) فقد تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفترة

أي (0.08=5/4) ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترات.

وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- التكرارات، حيث استخدمت للمعلومات الشخصية للمبحوثين وهي: المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي وسنوات الخبرة، وتم استخدام التكرارات أيضاً لمعلومات الشركات عينة الدراسة وهي: رأس ما الشركة، عمرها، عدد العاملين فيها وعدد المنتجات المصنعة في كل شركة.
- 2- مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل سؤال على حدة ولجميع الفقرات الخاصة بكل فرضية.
- 3- اختبار T-test لاختبار فرضيات الدراسة.
- 4- اختبار التوزيع الطبيعي One Sample Kolomogrov – Smirnov Test لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.
- 5- اختبار الثبات (Cronback Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس.

#### اختبار ألفا كرونباخ:

للتأكد من ثبات مقياس الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كرونباخ الفا للتعرف على الدرجة الكلية لثبات مقياس الدراسة، وقد بلغت قيمة  $\alpha = 75.62\%$  وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60%.

#### اختبار التوزيع الطبيعي:

تم استخدام اختبار Kolmogorov – Smirnov للتحقق من مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي حيث بلغت قيمة sig أكبر من 0.05 لكل فرضية؛ مما يدل على اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

البيان	الفرضية الأولى	الفرضية الثانية	الفرضية الثالثة
Kolmogorov – Smirnov	0,653	0,317	0,354

#### عينة الدراسة:

وصف عينة الدراسة وفق الخصائص الشخصية

#### 1. معلومات خاصة بالأشخاص

##### أ-المركز الوظيفي

يبين الجدول ( 1 ) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي.

##### جدول ( 1 ) المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

النسبة	العدد	المركز الوظيفي
25	5	مدير عام
28	7	مدير مصنع

32	8	مدير مالي
8	2	رئيس قسم التكاليف
12	3	محاسب
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يلاحظ من الجدول أن مفردات عينة الدراسة هم من الفئات المختصة وذات العلاقة بموضوع التكلفة والذين يتوفر لديهم الوعي والإلمام اللازم بمحاور الدراسة.  
**ب- المؤهل العلمي:**

يبين الجدول رقم ( 2 ) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.  
**جدول رقم (2) عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي**

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
8	2	دبلوم
56	14	بكالوريوس
12	3	ماجستير
24	6	اخرى
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يتضح من الجدول (2) أن ما نسبته 68% من الافراد المبحوثين هم من حملة درجتي البكالوريوس والماجستير وهذا يعني أنهم يتمتعون بأهلية أكاديمية جيدة و القدرة على تفهم أسئلة الاستبانة المتعلقة بمفهوم مدخل التكلفة المستهدفة.

### ج- التخصص العلمي:

يبين جدول ( 3 ) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.  
**جدول (3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي**

النسبة	التكرار	التخصص
56	14	محاسبة
20	5	ادارة
0	0	اقتصاد
24	6	اخرى
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يبين الجدول (3) أن ما نسبته 76% من الأفراد المجيبين على أسئلة الاستبانة هم من ذوي تخصص المحاسبة و الإدارة وهم أكثر الأشخاص قدرة في التعامل مع التكاليف والقرارات الإدارية على مستوى الشركة وهذا مؤشر على مدى القدرة



التي يتمتع بها الأفراد المجيبين على الاستبانة في فهم أسئلة الاستبانة وفهم موضوع الدراسة .

**د- عدد سنوات الخبرة:**

يبين الجدول ( 4 ) سنوات الخبرة المتوفرة لعينة الدراسة:

**جدول ( 4 ) توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة**

النسبة	العدد	الخبرة
12	3	أقل من 5 سنوات
20	5	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
32	8	من 10 إلى أقل من 15 سنة
36	9	من 15 سنة فأكثر
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يلاحظ من الجدول أن أكثر من 68% من عينة الدراسة خبراتهم تتجاوز عشر سنوات؛ مما يعني أنه تتوافر الخبرة الكافية التي يتمتعون بها لعينة الدراسة.

**2- معلومات خاصة بالشركات**

**أ- رأس مال الشركة**

يبين الجدول رقم ( 5 ) رأس المال الشركات موضوع العينة

**جدول ( 5 ) رأس مال الشركات**

النسبة	التكرار	رأس المال
8	2	أقل من 100 ألف دولار امريكي
48	12	أكثر من 100 ألف وأقل من 500 ألف دولار امريكي
20	5	أكثر من 500 ألف وأقل من واحد مليون دولار امريكي
12	3	أكثر من مليون دولار امريكي
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يبين جدول ( 5 ) أن ما نسبته 32% من أن الشركات الخاضعة للدراسة تتمتع برأس مال لا يقل عن نصف مليون دولار وهذا يدل على تمتعها بقدرات مالية لا بأس بها تساعد في تبني وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

**ب- عمر الشركة**

جدول ( 6 ) يبين عمر الشركة في مجال الصناعة

**جدول رقم ( 6 ) عمر الشركة**

النسبة	التكرار	عمر الشركة
4	1	أقل من 5 سنوات
16	4	أكثر من 5 سنوات وأقل من 10
12	3	أكثر من 10 سنوات وأقل من 15

سنة		
أكثر من 15 سنة وأقل من 20 سنة	7	28
أكثر من 20 سنة	9	36
<b>المجموع</b>	<b>25</b>	<b>100</b>

يبين جدول (6) أن ما نسبته 76% من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا يقل عدد سنوات عمرها في مجال الصناعة التي تمارسها عن عشر سنوات وهذا إشارة إلى مدى خيرة تلك الشركات في مجال التكاليف مما يتيح المجال أمامها لتبني وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

#### ج- عدد العاملين في الشركة

وبين الجدول رقم (7) يبين عدد العاملين في الشركة.

#### جدول (7) عدد العاملين في الشركات

النسبة	التكرار	عدد العاملين في الشركة
36	9	أقل من 50 عامل
56	14	من 50 إلى 100 عامل
8	2	من 100 إلى 200 عامل
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يبين الجدول (7) أن ما نسبته 64% من عينة الدراسة من الشركات الصناعية تتراوح أعداد العاملين فيها بين 50 إلى 200 عامل. الأمر الذي يشير إلى أهمية تلك الشركات والدور الاقتصادي والاجتماعي الذي تؤديه في هذا المجال.

#### د- عدد المنتجات في الشركة

نلاحظ أن الجدول رقم (8) يبين عدد المنتجات في الشركات عينة الدراسة

#### جدول رقم (8) عدد المنتجات في الشركات

النسبة	التكرار	عدد المنتجات في الشركة
32	8	أقل من 2 منتجات
48	12	من 2 إلى أقل من 5 منتجات
20	5	من 5 إلى أقل من 8 منتجات
<b>100</b>	<b>25</b>	<b>المجموع</b>

يبين الجدول أن أعلى نسبة هي للشركات التي تنتج من 2 إلى 5 منتجات حيث بلغت النسبة 48% و الشركات التي تنتج بين 5 إلى 8 منتجات بلغت نسبتها 20%، وهذا يشير إلى أهمية دور تلك الشركات في الاقتصاد.

#### تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا تقوم الشركات الصناعية الفلسطينية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول (9) مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية

## جدول ( 9 ) مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	
0.66072	2.3485	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة عند شراء المواد الخام اللازمة للصناعة.	1
0.56894	2.4829	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية التصنيع.	2
0.52547	2.3547	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للحد من الآثار التصنيعية الضارة للبيئة.	3
0.65083	2.6452	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية تخزين المنتجات.	4
0.49232	2.3922	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية البيع والتوزيع.	5
0.39622	2.0968	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتوصيل المنتجات التي يتم بيعها.	6
0.56985	2.4893	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية المتابعة للمنتجات بعد عملية البيع.	7
0.34251	2.6324	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في معالجة ما يتم ارجاعه من المنتجات التي تم بيعها.	8
0.58932	2.2326	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال إعداد البحوث لتطوير للمنتجات.	9
0.59928	2.3226	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال التخطيط للإنتاج.	10
0.58425	2.3521	يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تصميم الإنتاج.	11
0.31321	2.3048	المجموع	

يتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على فقرات المحور جميعها سلبية أقل من متوسط أداة القياس 3, كذلك يتضح أن مجموع المتوسطات الحسابية للأسئلة مجتمعة بلغت 2.3048 وهي أقل من متوسط أداة القياس, كما بلغ الانحراف المعياري 0.31321 وهذا يعني أن الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في مجالات الصناعة. ويوضح الجدول رقم (10) نتائج اختبار T-test للفرضية الأولى.

### جدول (10) نتائج اختبار T-Test للفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	SIG t	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي
1.843-	2.0432	0.089	قبول	2.3048

تم استخدام اختبار T-test لاختبار الفرضية الأولى ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة ( T المحسوبة = -1,843 ) وهي أقل من

قيمتها الجدولية (2,0432)، ونظرًا لأن قاعدة القرار هي أن تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية. بناء على النتائج السابقة يتبين أن الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة لا تقوم باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الصناعة، ولذلك يتم قبول الفرضية القائلة بأن الشركات الصناعية لا تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في مجالات عملها.

**الفرضية الثانية: لا تتوفر العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية.**

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة نحو الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول (11) العوامل اللازمة لاستخدام التكلفة المستهدفة.

### جدول (11) توافر العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة	
0.75131	3.5161	تستخدم الشركة نظام جيد للمعلومات المحاسبية.	1
0.80023	3.5968	يوجد في الشركة نظام لتقدير التكاليف يعتمد على كلاً من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.	2
0.68288	2.7097	تقوم الإدارة العليا في الشركة بدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	3
0.65003	2.4452	يتم عقد دورات علمية وتدريب عملي للأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.	4
0.76762	3.4516	يتم تشجيع وتطوير فرق عمل يتم تكوينها من أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.	5
0.90992	3.5865	يتم المشاركة بين جميع الإدارات والأفراد بجميع المعلومات المتاحة وعدم اختصاص البعض بها.	6
0.67202	3.5806	تعتمد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والابداع.	7
0.83086	3.4194	يتم تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون.	8
0.70431	3.0968	يوجد قنوات اتصال مفتوحة وبشكل دائم بين الشركة والموردين.	9
0.79928	3.3226	يوجد قنوات اتصال مفتوحة وبشكل دائم بين الشركة والعملاء.	10
0.68331	3.6527	يوجد قنوات اتصال مفتوحة وبشكل دائم بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات.	11
0.56225	3.1290	يتم تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للشركة	12
0.40456	3.1926	المجموع	

يتضح من الجدول (11) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على فقرات المحور سلبية نحو الفقرات (3,4) حيث بلغ المتوسط الحسابي للسؤال الرابع وهو يتم عقد دورات علمية وتدريب عملي للأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ( 2.4452 ) وبانحراف معياري (0,65003), يليه السؤال الثالث وهو تقوم الإدارة العليا في الشركة بدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة, حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.7097) بانحراف معياري (0.68288) وكانت متوسطات الفقرات أقل من متوسط أداة القياس (3), ويتضح أيضاً أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على الفقرات (1,2,5,6,7,8,9,10,12) هي أكبر من متوسط أداة القياس (3), كذلك يتضح أن مجموع المتوسطات الحسابية للأسئلة مجتمعة بلغت (3.1926) وهي أكبر من متوسط أداة القياس, كما بلغ الانحراف المعياري (0.40456) وهذا يعني أن الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة تتوفر لديها العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجالات الصناعة الفلسطينية في قطاع غزة. ويوضح الجدول رقم (12) نتائج اختبار T-test للفرضية الثانية.

**جدول (12) نتائج اختبار T-Test للفرضية الثانية**

T المحسوبة	T الجدولية	SIG t	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي
9.571	2.0432	0.000	رفض	3.1926

تم استخدام اختبار T-Test لاختبار الفرضية الثانية حيث يتضح من الجدول السابق أن قيمة ( T المحسوبة = 9.571 ) وهي أكبر من قيمتها الجدولية ( 2,0432 )، ونظراً لأن قاعدة القرار هي أن تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية. بناء على النتائج السابقة فإن الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة تتوفر لديها العوامل التي تساعد في استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الصناعة، وبذلك يتم قبول الفرضية القائلة بتوفر العوامل اللازمة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

**الفرضية الثالثة: تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية العديد من المشكلات المتعلقة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة .**

تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة نحو الفقرات محل الدراسة، حيث يوضح الجدول ( 13 ) المشكلات التي تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

**جدول (13) مشكلات تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة**

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1 لا توجد خبرة كافية للشركة حول كيفية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة	3.2151	0.74135	

0.87153	3.4768	عدم وجود اطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة في اطار المحافظة على الجودة.	2
0.63578	3.7293	عدم وجود اطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة.	3
0.75013	3.4421	صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	4
0.76252	3.4914	عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.	5
0.97542	3.5831	صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في اطار تطور تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد في الأسواق.	6
0.77202	3.8506	الأثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .	7
0.83562	3.2294	الصراع التنظيمي نتيجة اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم مما يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة .	8
0.75531	3.1168	يحتاج تطبيق واستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتكاليف تجربة وتطوير مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها .	9
0.76528	3.5226	يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تغييرات تنظيمية في الوظائف المختلفة.	10
0.68471	3.1527	تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة مما يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.	11
0.76248	3.7228	تمسك المديرين بنظام العمل في الشركة والاجراءات الروتينية ومقاومة التغيير .	12
0.66741	3.6754	الخوف من تبني أساليب جديدة مختلفة عن الأسلوب المستخدم حالياً في الشركة	13
0.83251	2.7524	عدم وجود جهة توفر دورات تدريبية للموظفين وتبين فوائد ومزايا أسلوب التكلفة المستهدفة	14
0.47156	3.4126	المجموع	

من الجدول (13) يلاحظ أن هناك العديد من المشكلات التي تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة , حيث تبين أن السؤال السابع الذي يوضح أن الأثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة, قد عكس أشد المشكلات التي تواجه استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.85) بانحراف معياري (0.77) ويتضح من الجدول السابق أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على فقرات المحور جميعها أكبر من متوسط أداة القياس (3), ما عدا السؤال (14) فهو أقل من متوسط أداة القياس (3) حيث نص على

عدم وجود جهة توفر دورات تدريبية للموظفين وتبين فوائد ومزايا أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.75) بانحراف معياري قدره (0.83). كذلك يتضح أن مجموع المتوسطات الحسابية للأسئلة مجتمعة بلغت (3.41) وهي أكبر من متوسط أداة القياس، كما بلغ الانحراف المعياري (0.47) وهذا يعني أن هناك مشكلات تواجه الشركات الصناعية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. ويوضح الجدول (14) نتائج اختبار T-test للفرضية الثالثة.

#### جدول رقم (14) نتائج اختبار T-test للفرضية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	SIG t	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي
9.589	2.0432	0.000	رفض	3.4126

تم استخدام اختبار T-test لاختبار الفرضية الثالثة ونجد من خلال مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = 9.589) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (2,0432)، ونظرًا لأن قاعدة القرار هي أن تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية. بناء على النتائج السابقة يتم ملاحظة أن هناك مشكلات تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وبذلك يتم قبول الفرضية القائلة بأنه تواجه الشركات الصناعية العديد من المشكلات المتعلقة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

#### النتائج والتوصيات

##### أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1- لا تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة أسلوب التكلفة المستهدفة في مجالات الصناعة التالية:

- أ- لا يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة عند شراء المواد الخام اللازمة للصناعة وكذلك في العملية التصنيعية.
- ب- لا يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية تخزين المنتجات وبيعها وتوزيعها وتوصيلها.
- ج- لا يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للحد من الآثار التصنيعية الضارة للبيئة.
- د- لا يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية المتابعة للمنتجات بعد عملية البيع ومعالجة المرجع منها.
- هـ- لا يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال إعداد البحوث لتطوير المنتجات.
- و- لا يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال التخطيط والتصميم للإنتاج.

2- أن الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة تتوفر لديها العوامل التي تساعد في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجالات الصناعة الفلسطينية في قطاع غزة وتبين ذلك من خلال ما يلي:

أ-تستخدم الشركة نظام جيد للمعلومات المحاسبية, وكذلك نظام لتقدير التكاليف يعتمد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.

ب- يتم تشجيع وتطوير فرق عمل يتم تكوينها من أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات, ويتم المشاركة بينها في المعلومات المتاحة, ومساعدتها على الابتكار والابداع.

ج-يتم تنمية العلاقات مع الموردين والعملاء بحيث تكون قائمة على التعاون.

د-يوجد قنوات اتصال مفتوحة وبشكل دائم بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات.

ه-يتم تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للشركة.

3- هناك مشكلات تواجه الشركات الصناعية عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تتمثل في الآتي:

أ-عدم وجود اطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الاساليب الحديثة لخفض التكلفة في اطار المحافظة على الجودة.

ب- لا توجد خبرة كافية للشركة حول كيفية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

ج-عدم وجود اطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة. مع صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

د-الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

ه-الخوف من تبني أساليب جديدة مع تمسك المديرين بنظام العمل في الشركة والاجراءات الروتينية ومقاومة التغيير.

و-الصراع التنظيمي نتيجة التغييرات التنظيمية واختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم مما يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة

ز-يحتاج تطبيق واستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتكاليف تجربة وتطوير مرتفعة تفوق الفائدة المتوقعة منها . ويحتاج إلى ساعات عمل طويلة مما يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

ح-عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لتتساوى مع التكلفة المستهدفة.



ط-صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في اطار تطور  
تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد في الأسواق.

## ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج السابقة , توصي الدراسة بما يلي:

- 1- ضرورة قيام الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما لهذا الأسلوب من مزايا عديدة تتعلق بإدارة التكلفة وتخفيضها, ودعم قدرتها التنافسية.
- 2- ضرورة عقد دورات ومؤتمرات علمية تساعد القائمين على الشركات الصناعية في ادراك وفهم أسلوب التكلفة المستهدفة مما يساعد في تطبيقه.
- 3- تعزيز الدور الايجابي وتفعيله للعوامل والمقومات المختلفة التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية.
- 4- ضرورة قيام الشركات الصناعية الفلسطينية بالتعامل مع المشكلات التي تواجه عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليلها والعمل على التغلب علي مسبباتها ووضع الحلول العملية اللازمة لذلك.
- 5- اجراء المزيد من الدراسات حول آليات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية بهدف زيادة وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- الحداد, محمد حسن (2011): مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة - دراسة ميدانية, رسالة ماجستير غير منشورة , الجامعة الاسلامية غزة ,
- خلف, نضال محمد, و زويلف, أنعام محسن حسن(2007): التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردنية - , مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة , مجلد, 21, العدد1, الرياض, المملكة العربية السعودية.
- خلف, هيثم ( 2007): ماهية التكلفة المستهدفة, كلية التجارة , جامعة الأزهر, بحث مقدم للدراسات العليا زامل, أحمد (2007): نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة, مجلة الدراسات والبحوث التجارية , العدد الأول, كلية التجارة , جامعة بنها, مصر.
- راجحان, ميساء محمود محمد(2002 ) : دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة - ,

- رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الملك بن عبد العزيز، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- الرفاعي، لطفي(2006): التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية. كلية التجارة، طنطا.
- زعرب، حمدي (2011): مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة- دراسة ميدانية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث - العلوم الإنسانية - المجلد 25، الإصدار 10، 2011، نابلس، فلسطين.
- شبل، محمد منصور (2008): ماهية التكلفة المستهدفة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر، بحث مقدم للدراسات العليا
- عابدين، حسني (2015):مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة - دراسة ميدانية، مجلة جامعة الأقصى، المجلد 19، العدد الأول، رام الله، فلسطين.
- عبد الدايم، صفاء محمد (2001): نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديث، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، عدد 3، المجلد38، جامعة الاسكندرية، مصر.
- عبد الرحمن، عاطف (2003): إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 17 ، العدد 2، جامعة جنوب الوادي، مصر.
- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد (2000): مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد ، العدد1 ، مصر .
- عبدالحميد، سيف الإسلام محمود (2002): الإطار العلمي لنظام التكاليف في المنشآت الصناعية في ظل مفهوم إدارة التكلفة الشاملة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر.
- العمر، زياد عوده (2007): العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة آل البيت ،الأردن.
- فوده، شوقي(2007): إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 44، العدد الأول، جامعة الإسكندرية.
- كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد 28، جامعة أسيوط، مصر.
- محرم، زينات محمد(1995): استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات
- المطارنة، غسان فلاح (2008): متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني ، دمشق.
- مفتي، محمد حسن علي، وشيخ، فريد عمر (2005): مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية:دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية ، مصر.

-النشار, تهاني (1996): استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، جامعة الإسكندرية.

- هاشم, محمد صالح (2003): تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة ببيئة الأعمال المتقدمة، مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الحادية والعشرون، عدد ابريل، يوليو، أكتوبر، القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية

#### **A:Books:**

- 1-Ansari, S., and Bell,J(1997):, "**Target Cost Core Group, Target Costing:The Next Fronier In Strategic Cost Management'**, USA, Mac graw-Hill Inc.,
- 2- Robinson, F,(1999):" **A practical Guide to Target Costing – Processes and Techniques** " , Kogan Page Limited, London, UK
- 3-Keun-Hyo Yook,(2005):" Target costing the construction industry evidence from Japan", construction accounting and taxation.
- 4-Yoshikawa.T,and others. "Target Cost" First Edition, Chapman and Hall,1993..

#### **B-Articals:**

- 1- Borgernas ,H, And Fridh ,G (2003):" **The Use Of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms** " , Goteborg University , School Of Economics &Commercial Law.
- 2- Cooper , R, And Chew ,B,(1996):" **Control Tomorrow's Costs Through Today's design**",Harvard Business Review , US, Vol. 74, No.1, Jan/Feb.
- 3- Cooper, R, and Slagmulder(1999)" **Develop profitable new product With Target Costing**", Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4, Sum.
- 4- Dekker. H, And Smidt. P.(2003): " **A survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms** " , International Journal Of production Economics, Vol.84 Issue.3,.
- 5- Ellram. L,(2006):"**The Implementation of Target Costing In The United States: Theory Versus Practice** " , Journal Of Supply Chain Management: A global Review of Purchasing & Supply, Vol.42, Issue. 1.
- 6- Ellram.L(2000):," **Purchasing And Supply Management's Participation in The Target Costing Process**," Journal Supply Chin Management, By The National Association Of Purchasing Management, Inc, spring.

- 7- Ellram.L(2002):,"**Supply Managements Involvement in the arget Costing Process** ",European Journal of Purchasing And Supply Management, Vol.8, Issue.4.
- 8- Ewert, R, And Ernst, C. (1999):"**Target Costing, Co-ordination and Strategic Cost Management**", European Accounting Review, Salvador, Vol.8, No.1, May.
- 9- Ibuskui, U.and P, Kaminski,(2007):"**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.
- 10- Kato, Y.(1993):"**Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese, Companies**", Management Accounting Research Vo1. 4.
- 11-Kwah, Discole Ganye(2004) Target Costing In Swedish Firms-Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms, International Management, Masters, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Goteborg University.
- 12- Lee, J,(1994): "**Use Target Costing to Improve Your Bottom-Line**,"CPA Journal S-JAP, Vo1.64, No.1, Jan.
- 13- Nicolini, D.,Cyril,T.,Richard,H.,Alf,O and Mark,S(2000): "**Can Target Costing and Whole Life Costing be Applied in The Construction Industry? Evidence From Two Case Studies**," British Journal of Management, UK, Vo1.11.
- 14-Takeyuki.T.and others,(1994): "**Target Costing Management in Japanese Companies: Current State of the Art**."Management Accounting Research,VOL.5, March, 1994.