

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج (دراسة ميدانية)

د/ رباب حمدي جميل

مدرس المحاسبة

كلية الاقتصاد والإدارة جامعة ٦ أكتوبر

The role of Target Costing system as a Cost Management Approach with the Supportive Tools to reduce costs and improve quality throughout the Product Life Cycle (Field Study)

الملخص:

تناول هذا البحث كيفية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة مع الاستعانة بالأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وذلك خلال دورة حياة المنتج. وقد تم تناول الإطار العام للبحث ثم تقسيم البحث الى أربعة محاور رئيسية: المحور الأول وتم استعراض أهم الدراسات التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة، إدارة التكلفة ودورة حياة المنتج، المحور الثاني فقد تناول بالتفصيل جوانب دورة حياة المنتج، اما المحور الثالث فتناول أسلوب التكلفة المستهدفة والادوات المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، بينما تناول المحور الرابع الدراسة الميدانية على منشآت قطاع المقاولات وكيفية اختيار عينة الدراسة والمنشآت محل التطبيق.

- وكانت أهم النتائج التي توصل اليها البحث هي: ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم الاساليب التي يمكن استخدامها في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة لان نقطة البداية لهذا الاسلوب هي السوق، لذلك يتم تخطيط وتصميم المنتجات في ضوء رغبات العملاء وبالسعر الذي يقبلوه في ظل المنافسة

الشرسة التي تواجهها هذه المنشآت، وان تكلفة دورة حياة المنتج عبارة عن تكلفة المنتج من المهد إلى اللحد أي بداية من مرحلة ولادة الفكرة الى مرحلة اضمحلاله وتخريده.

- وكانت اهم التوصيات هي: العمل على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات المساندة له في كافة منشآت الاعمال بمراحل دورة حياة المنتج لتخفيض التكلفة وتحسين الجودة، الاهتمام بكافة مراحل دورة حياة المنتج وعدم الاهتمام فقط بمرحلة تصميم وتخطيط المنتج.

مصطلحات البحث: (أسلوب التكلفة المستهدفة – إدارة التكلفة – الأدوات المساندة له – دورة حياة المنتج – تخفيض التكاليف – تحسين الجودة).

Abstract

This research deals with how to use the Target Costing system as a Cost Management Approach with the Supportive Tools to reduce costs and improve quality throughout the Product Life Cycle. The research concentrates on the General Framework of the research, then the research has been divided into four sections : The First section reviewed the most important previous studies that addressed Target Costing System, Cost Management and Product Life Cycle , The Second section dealt with the Detailed Aspects of the Product Life Cycle, The Third section dealt with Target Costing System and the supportive tools to reduce costs and improve quality, While the Fourth section dealt with the Field Study on the Contracting Sector Enterprises and how to choose the sample study and applied enterprises.

-The most important result is: The research found that The target costing system is one of the most important system that can be used to reduce costs and improve quality because the starting point of this system is the market, so the products are planned and designed in the light of the desires of customers and the price they accept under the fierce competition faced by these enterprises, and The cost of the product life cycle is the cost of the product from the cradle to the grave, starting from the stage of the birth of the idea to the stage of decay and scrapping.

-The most important recommendation is: applied the target costing system as an approach to cost management using the supportive tools in all enterprises, at all the stages of the product life cycle to reduce cost and improve quality, concentrate on all the stages of the product life cycle and not concentrate only on the stage of product design and planning.

Keywords: (- Target Costing - Cost Management - supportive tools - Product Life Cycle – Reducing Cost - Improving Quality).

١- المقدمة:

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تزايد حدة المنافسة نتيجة التطور التقني الهائل والاتجاه المتزايد نحو الاسواق الاقليمية والعالمية ، الامر الذي يفرض على منشآت الاعمال تطوير اساليبها وادواتها التي تستخدم في ادارة التكلفة باستخدام اساليب وادوات المحاسبة الادارية الحديثة ، لان هذه الاساليب والادوات ذات فاعلية في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الجودة ، الامر الذي دفع منشآت الاعمال الى تبني اساليب وادوات متعددة لإدارة التكلفة مثل اسلوب التكلفة المستهدفة ، ويعتبر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تحول جوهري من الفكر القائم على استخدام التكاليف المعيارية لتدنية الانحرافات بين الأداء الفعلي وتوقعات الموازنة، إلى الفكر القائم على استخدام التكلفة لتفعيل الرقابة على التكاليف بداية من مرحلة التصميم مروراً بكافة مراحل دورة حياة المنتج حتى الوصول لمرحلة التطوير بهدف تحسين الجودة وخفض التكاليف مما يساعد ويدعم المنشآت على التميز.

فأسلوب التكلفة المستهدفة هو " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير وذلك من خلال تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة مقارنة بالمرحل التالية لها مع مراعاة الاحتفاظ بجودة المنتج ودرجة الثقة والرضا من جانب العملاء ". (فتح الاله، واخرون، ٢٠١٩، ص ٥٢).

وقد ظهر مفهوم إدارة التكلفة في بداية الستينات من القرن الماضي باليابان، وتسعي إدارة التكلفة إلى مواكبة التطور التكنولوجي الهائل ببيئة التصنيع الحديثة كونها تسعي لزيادة حجم الإنتاج، مع تخفيض التكلفة بما يتلاءم مع القدرات المالية للمنشأة.

ويرى الباحث ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعد من أفضل اساليب ادارة التكلفة، لأنه يهتم بوضع قيمة مستهدفة للتكلفة مع الاهتمام بفهم خصائص المنتج، وبالتالي يمكن تحديد تكاليف دورة حياة المنتج لان الهدف الرئيسي من استخدام اسلوب التكلفة

المستهدفة هو تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج قبل البدء في الانتاج للوصول الى الربح التي تسعى المنشأة لتحقيقه. وقد أدت أيضاً حدة المنافسة في بيئة التصنيع الحديثة الى تبني العديد من المنشآت لأساليب وأدوات مساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة تساعده في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة علي مدار دورة حياة المنتج وليس في مرحلة التخطيط والتصميم فقط وتحتوي هذه الأساليب والأدوات على مقاييس مالية وغير مالية، مثل أسلوب هندسة القيمة، أسلوب سلسلة القيمة، أسلوب المقاييس المرجعية، أسلوب الهندسة المتزامنة، أسلوب الهندسة العكسية، أسلوب جداول التكلفة، أسلوب التحسين المستمر، أسلوب تحليل التكلفة الوظيفي ، أسلوب تكلفة الهدف ، أسلوب تحليل سلسلة القيمة ، أسلوب الجودة الشاملة ، أسلوب دالة توظيف الجودة QFD وأسلوب إعادة هندسة العمليات .

وفي ضوء ما سبق فقد كان هناك اهتمام كبير بإحداث ترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب والأدوات المساندة له من أجل تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج.

٢ طبيعة المشكلة:

ان الاهتمام بحصر أو حساب نوع معين من انواع التكاليف واهمال باقي التكاليف الاخرى عند اتخاذ القرار يؤدي الى نتائج غير دقيقة وتضليل لمتخذي القرار، لذلك فمن الضروري عند انتاج منتج معين الاهتمام بتكاليف مرحلة ما قبل الانتاج، مرحلة الانتاج ومرحلة ما بعد الانتاج. ومن أهم القرارات التي تتخذها ادارة أي منشأة هو قرار انتاج منتج معين او التوقف عن انتاجه وذلك لان مثل هذه القرارات تؤثر على المنشأة في الأجل القصير والطويل، وهذه القرارات يكون لها أثر كبير على المنشأة ككل لذلك فيجب معرفة ما يرتبط بمثل هذه القرارات من فرص وتهديدات وتكاليف، ولتحقيق ذلك يتطلب الامر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة والادوات المساندة لها التي تساعد هذه الاساليب على اداء دورها بشكل كامل.

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، ونقطة البداية لهذا الأسلوب هي السوق، لأنه يجب ان يتم تخطيط وتصميم المنتجات في ضوء رغبات العملاء وبالسعر الذي يقبلوه في ظل المنافسة الشرسة التي تواجهها هذه المنشآت. والتكلفة المستهدفة تتمثل في السعر المستهدف مخصوماً منه الربح المستهدف، ويركز أسلوب التكلفة المستهدفة على ادارة التكلفة أي انه يعمل على تخطيط التكاليف في مرحلة ما قبل الانتاج ومحاولة الوصول إلى أدنى مستوى لها بدلاً من الصعوبات التي قد يواجهها في حالة وجود تعديلات في التصميم وما يترتب عليها من زيادة في التكاليف ثم متابعة تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال باقي مراحل دورة حياة المنتج وذلك من خلال الاستعانة بالأساليب المساندة.

فأسلوب التكلفة المستهدفة هو أداة لأداره التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج خلال دورة حياته، بالإضافة إلى تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة تشبع احتياجات العملاء وتواجه المنتجين الآخرين في السوق وتحقق الأرباح المطلوبة للمنشأة. (محمد، فادية ناجي، ٢٠١٦، ص ١٨٠).

وقد ذكر عليان، عبد الرحمن، وآخرون، (٢٠١٢، ص ٢٨٢) ان إدارة التكلفة هي الأنشطة التي يقوم بها المديرون لاستخدام الموارد من أجل زيادة القيمة المحققة للعملاء وتحقيق أهداف المنشأة.

بينما دورة حياة المنتج فهي المدة الزمنية التي يمر بها المنتج ابتداء من مرحلة البحث والتطوير إلى مرحلة الدعم والمساندة المقدمة للعملاء. (سرور، منال جبار، ٢٠١٧، ص ٣٤٩)

تقوم منشآت قطاع المقاولات بدور اقتصادي بارز لكونها أحد الدعائم الأساسية لنمو الأداء الاقتصادي لأي دولة ، وقد بلغت استثمارات الحكومة في البنية التحتية في الفترة السابقة حوالي 800 مليار جنيه، ومن المتوقع أن ترتفع الاستثمارات الحكومية

بنسبة 20% خلال الفترة القادمة، ويحقق قطاع المقاولات نحو 17.8% من نسبة النمو الاقتصادي، حيث وفر نحو 3.5 مليون فرصة عمل. وقد بدأت منشآت قطاع المقاولات في استعادة أمجادها بعد المشروعات التي تم تنفيذها مؤخراً، وذلك بعد صعوبات شهدتها القطاع خلال الأعوام القليلة الماضية، سواء في صورة ارتفاع في تكلفة المنتج، أو فائدة الإقراض وغيرها. ويصل عدد المنشآت المقيدة حالياً في الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء نحو 30,900 منشأة، ويتجاوز إجمالي أعمالها نحو 200 مليار جنيه. وقد وضعت منشآت المقاولات الحكومية استراتيجية تهدف إلى هيكلة أوضاع المنشآت البالغ عددها 19 منشأة بما يتماشى مع خطة الدولة للمشروعات القومية، وقد نجحت تلك المنشآت في تجاوز خسائرها وتحقيق أرباح. وتستحوذ منشآت المقاولات الحكومية على حصة كبيرة في تنفيذ مشروعات البنية التحتية والإسكان في الوقت الحالي. وتنفذ الشركة القابضة للتشييد والبناء 40% من حجم أعمال المرافق والمقاولات من خلال شركة النصر العامة للمقاولات «حسن علام»، وشركة المقاولات المصرية «مختار إبراهيم»، والشركة المساهمة المصرية للمقاولات «العبد»، وشركة إيجيكو العامة، ومصر لأعمال الأسمنت المسلح. ومنشآت قطاع المقاولات لها دور استراتيجي واضح لذلك فأنها تحتاج إلى دراسة السوق بكفاءة لمعرفة احتياجات العملاء والمواصفات المطلوبة والفرص المتاحة والتهديدات التي يجب تجنبها وتقدير للتكلفة والسعر وهامش الربح المستهدفين، وبناء على ذلك فإن منشآت قطاع المقاولات تحتاج إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد مداخل إدارة التكلفة حيث انه يسعى إلى تخفيض التكلفة وتقديم المنتج بجودة مرتفعة وبأسعار تنافسية تسهم في اجتذاب العملاء واشباع احتياجاتهم من خلال الاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له وذلك خلال دورة حياة المنتج.

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث تكمن في مدى وجود علاقة بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة مع الاستعانة بالأدوات المساندة له وبين تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وتأثير هذه العلاقة ان وجدت بشكل مباشر أو غير مباشر على مراحل دورة حياة المنتج.

٣- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى توضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وذلك خلال دورة حياة المنتج. ويمكن تحقيق هذا الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- قياس مدي تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما قبل الإنتاج على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.

٢- قياس مدي تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة الإنتاج على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.

٣- قياس مدي تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما بعد الإنتاج على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.

٤- فروض البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث التي سبق توضيحها وانسجماً مع أهداف البحث تتمثل فروض البحث التي سيتم اختبارها فيما يلي:

الفرض الأول H1:

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما قبل الإنتاج على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات "

الفرض الثاني H2 :

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة الإنتاج على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات ".
.

الفرض الثالث H3 :

" توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما بعد الإنتاج على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات ".
.

٥- حدود البحث:

سوف يتناول البحث الأساليب والأدوات التالية:

- أسلوب هندسة القيمة.
- أسلوب المقاييس المرجعية.
- أسلوب جداول التكلفة.
- أسلوب دالة توظيف الجودة.
- أسلوب إعادة هندسة العملية.
- أسلوب تحليل سلسلة القيمة.
- أسلوب تحليل التكلفة الوظيفي.
- أسلوب سلسلة القيمة.
- أسلوب المقاييس المرجعية.
- أسلوب الجودة الشاملة.
- أسلوب تكلفة الهدف.
- أسلوب التحسين المستمر.
- أسلوب الهندسة العكسية.

ويخرج عن إطار البحث غيرها من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

٦- خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث فقد تم عرض الإطار العام للبحث ثم تقسيم البحث إلى عدة محاور: -

يتناول المحور الأول: الدراسات السابقة.

بينما يتناول المحور الثاني: جوانب دورة حياة المنتج.

يتناول المحور الثالث: أسلوب التكلفة المستهدفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة.

اما المحور الرابع: فيناقش الدراسة الميدانية.

الخلاصة، النتائج والتوصيات.

١/١ المحور الأول: الدراسات السابقة

سوف يتم استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة والأدوات المساندة له ودورة حياة المنتج للوصول إلى الفجوة البحثية.

١/١/١ الدراسات السابقة التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة:

دراسة (محمد، فادية ناجي، ٢٠١٦):

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالتكاليف المستهدفة ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات والتحسين المستمر من أجل تحقيق أهداف المنشأة. وقد توصلت الدراسة إلى: -

١- ان أسلوب التكلفة المستهدفة لديه التوجه القوي للبيئة الخارجية ولذلك لا بد من فهم البيئة الخارجية ومتطلبات العملاء حتى يتم تصميم المنتجات وفقاً لهذه المتطلبات بأكبر قدر ممكن.

٢- هناك مجموعة من العوامل الرئيسية التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة وهي كثافة وشدة المنافسة، طبيعة العملاء، استراتيجية المنتج، خصائص المنتج، واستراتيجية التوريد.

٣- يعتبر أسلوب هندسة القيمة وسلسلة القيمة من الادوات المساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة للوصول إلى تحقيق رغبات العملاء.

دراسة (منصوري، عبد الرحمن، وآخرون، ٢٠١٨):

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مصانع البوحيات السودانية ومدى اسهامه في ادارة التكاليف. وقد توصلت الدراسة إلى ان: -

١. أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات مع التحكم في السعر التنافسي.

٢. أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى التخفيض المستمر لتكلفة الوحدة المنتجة.

دراسة (Hayder , K, 2019)

أدت التغييرات المتلاحقة في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بمنشآت الأعمال إلى التحول لفكرة التكامل بين الجهود الداخلية وجهود الشركاء الخارجيين تحت مفهوم ممارسات إدارة سلسلة التوريد كأداة لضبط التكلفة خلال دورة حياة المنتج. وتهدف هذه الدراسة الي توضيح التكامل بين التكلفة المستهدفة وبين أوامر التكاليف لإدارة تكاليف سلسلة التوريد وذلك للوصول الي الميزة التنافسية.

وقد توصلت الدراسة الي أن التكامل أمر بالغ الأهمية للحفاظ على الميزة التنافسية من خلال خفض تكلفة الأوامر ومن ثم خفض التكلفة المستهدفة وصولا الي خفض التكاليف الاجمالية لسلسلة التوريد.

٢/١/١ الدراسات السابقة التي تناولت إدارة التكلفة:

دراسة: (Apak,S., et al.,2012)

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية استخدام التطورات المعاصرة في محاسبة التكاليف في ادارة التكلفة الاستراتيجية، وذلك في ظل ظروف المنافسة الشرسة في الاسواق المحلية والعالمية، عن طريق تقصير دورة حياة المنتج مع مراعاة الوقت وتخفيض التكلفة والحفاظ على الجودة من أجل تلبية احتياجات ومتطلبات العملاء ويمكن تحقيق ذلك عن طريق استخدام ادارة التكاليف الاستراتيجية. وتوصلت الدراسة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

إلى انه يمكن استخدام اساليب الادارة الاستراتيجية مثل نظام القياس المتوازن للأداء، نظرية القيود، التكلفة على اساس النشاط والتكلفة المستهدفة، القياس المرجعي لتخفيض التكلفة والحفاظ على الجودة.

دراسة (Majeed, A.H., 2015)

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح التأثير الاستراتيجي للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر لتحقيق خفض في التكاليف وصولاً إلى الميزة التنافسية. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحسين المستمر يعتبر من أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تؤثر علي نجاح المنشأة في تنفيذ استراتيجياتها التنافسية.

دراسة (Gliubicas , D., et al, 2015) :

تهدف هذه الدراسة إلى تناول التأثيرات الطارئة على استخدام ادارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الليتوانية، عن طريق اجراء استبيان استهدف به الباحث ١١٠ منشأة ليتوانية من المنشآت كبيرة الحجم، وتجنب المنشآت التي يقل عدد موظفيها عن ٥٠ عامل وذلك لان الاستبيان استخدام العديد من اساليب الادارة الاستراتيجية مثل التكلفة على اساس النشاط والتكلفة على اساس الادارة والمقاييس المرجعية وايضاً قيام الاستبيان على ثلاثة فرضيات وهي ١- شدة المنافسة، ٢- استراتيجية المنشأة، ٣- حجم المنشأة. وتوصلت الدراسة إلى ان المنشآت الليتوانية إلى الان لا تستخدم بشكل كافي ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية وان تطبيق هذه الاساليب يرجع إلى شدة المنافسة واستراتيجية المنشأة ولا يرجع الى حجم المنشأة اطلاقاً.

دراسة (محمد، فتح الإله، واخرون، ٢٠١٩):

تهدف هذه الدراسة إلى تناول الاساليب الاستراتيجية لإدارة التكلفة وتقييم الاداء، وذلك للوقوف على مجالات وواقع استخدام هذه الاساليب في قطاع الصناعات التحويلية

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

بولاية الخرطوم، وقد بلغت عينة الدراسة ١٠٤ منشأة صناعية وزعت عليهم استبانة للتحقق من فرضيات الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى:-

١. ان هناك مستوى منخفض لاستخدام الاساليب الاستراتيجية لإدارة التكلفة وتقييم الأداء داخل منشآت قطاع الصناعات التحويلية بولاية الخرطوم.
٢. تختلف مجالات ومستوى استخدام هذه الاساليب وفقاً لطبيعة النشاط الصناعي الذي تمارسه المنشأة.
٣. ان هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من قدرة المنشآت بقطاع الصناعات التحويلية على تبنى واستخدام الاساليب الاستراتيجية في ادارة التكلفة وتقييم الاداء.

٣/١/١ الدراسات السابقة التي تناولت دورة حياة المنتج:

دراسة (فليح، عبد المنعم، ٢٠٠٧):

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج واستخدامها كمدخل لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة في ظل بيئة الاعمال الحديثة وذلك عن طريق التطرق إلى مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج ومدخل الجودة الشاملة ومتطلبات نجاح الإطار المقترح لمدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج. وقد توصلت الدراسة إلى:-

١. تتبلور فلسفة مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج في العمل على توصيف وحصر وقياس جميع التضحيات والمنافع المتوقعة من المنتج المواد انتاجه طوال فترة حياته.
٢. تعتبر مرحلة ما قبل الانتاج هي الاساس في تحديد كل ما يتعلق بالمنتج فيما بعد سواء من النواحي الفنية أو المالية.
٣. يعتبر مدخل الجودة الشاملة من أهم دعائم نجاح مدخل التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج.

دراسة (لطفى، محمد على، ٢٠١٠):

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على امكانيات التطبيق العملي للمنظور الاستراتيجي للتكاليف وذلك من خلال:

١. بيان المعوقات التي تحول دون تفعيل المنظور الاستراتيجي للتكاليف.
٢. بيان أنظمة القياس المستخدمة لقياس المنظور الاستراتيجي للتكاليف.
٣. اختبار ادوات تخفيض التكاليف وتحقيق التكلفة المستهدفة وعلى رأسها تحليل علاقة السبب والأثر.
٤. التطبيق العملي للأسلوب المقترح.
وقد توصلت الدراسة إلى: -

١. ان اسلوب تحليل علاقة السبب والأثر استطاع تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة
٢. ان اسلوب تحليل علاقة السبب والأثر استطاع تخفيض تكلفة المنتج.
٣. ان اسلوب تحليل علاقة السبب والأثر استطاع تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج.

دراسة (سرور، منال جابر، واخرون، ٢٠١٧):

تهدف هذه الدراسة إلى بيان المرتكزات المعرفية لدورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج ووجهة نظر التسويق ووجهة نظر المستهلك والعلاقة بينهما. وقد توصلت الدراسة إلى: -

١. ان المداخل التقليدية لخفض التكاليف تركز على مرحلة الانتاج فقط.
٢. هناك ارتباط وثيق بين تكلفة دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة.
٣. ان استخدام منهج تكلفة دورة حياة المنتج يوفر معلومات مهمة لأغراض التسعير الصحيح للمنتجات ولأغراض ادارة التكاليف.

أن تحليل الدراسات السابقة ليس هدفاً في حد ذاته وإنما تناول الدراسات السابقة يهدف الى تحديد المشكلة البحثية، وبناءً على ما سبق يمكن القول إن الدراسات السابقة ركزت على تناول كل أسلوب بشكل منفرد او ربطه بأسلوب آخر ولكنها لم تتناول وجود علاقة ترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأساليب والأدوات المساندة خلال دورة حياة المنتج. واستناداً إلى ذلك سوف يتناول الباحث توضيح آليات الترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأساليب والأدوات المساندة له وتأثير ذلك على تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال مراحل دورة حياة المنتج.

١/٢ المحور الثاني: جوانب دورة حياة المنتج:

تشهد بيئة التصنيع الحديثة تغيرات متسارعة ومستمرة نتيجة التقدم التقني الهائل في أساليب الإنتاج، وارتفاع حدة المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية، وتعدد المنتجات وقصر دورة حياة هذه المنتجات. ودورة حياة المنتج تشير إلى " الفترة التي يقضيها المنتج منذ دخوله إلى الأسواق وحتى اضمحلاله". (مفتي، محمد حسن، ٢٠٠٤، ص ٦٨)

اما تكلفة دورة حياة المنتج فعرفها (Dunk , A.,(2004, p.3 بانها " تشمل جميع التكاليف التي يمكن نسبها إلي منتج معين من وجهة نظر العملاء والتي تحدث خلال فترة حياة هذا المنتج وتشمل تكاليف التركيب ، التشغيل ، الدعم ، الصيانة والتخلص منه ".

اما مصطلح دورة حياة المنتج من وجهة نظر منشآت قطاع المقاولات فقد تم تعريفه بأنه " أسلوب لتقييم بدائل متعددة من مشاريع استثمارية انشائية بناء على التكاليف الأولية والتشغيلية والصيانة خلال الفترة الاقتصادية للمشروع". (Rakhra , A., 2002 , p.15)

وتتضح أهمية استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في الصناعات الثقيلة بصفة عامة وفي قطاع المقاولات بصفة خاصة لان قطاع المقاولات يعتبر قطاع جيد لتطبيق دورة حياة المنتج لان الوحدات المنتجة تحتاج إلي فترة زمنية طويلة نسبياً (فترة التنفيذ

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

والتشغيل)، والعمر الإنتاجي أيضاً طويل نسبياً لذلك فإنه يمكن تتبع مراحل دورة حياة المنتج بصورة كاملة.

وقد ذكر مفتي، محمد حسن، (٢٠٠٤، ص ٦٥) ان الكثير من الصناعات لا يناسبها استخدام أسلوب دورة حياة المنتج لقلّة التكاليف التي تنشأ قبل او بعد العملية الإنتاجية، مثل صناعة الأغذية فتكاليف البحث والتطوير قليلة جداً مقارنة بالصناعات الثقيلة (خاصة المقاولات) والتي تشمل تكاليف المجسمات وتكاليف البحوث الخاصة بإنشاء البنية التحتية في مناطق بحرية او نائية او كثيرة الزلازل، كما نجد ان تكاليف ما بعد الإنتاج أيضاً ضئيلة في صناعة الأغذية مقارنة بقطاع المقاولات.

١/١/٢ دورة حياة المنتج والتكاليف المصاحبة لها:

عند توضيح التكاليف المصاحبة لدورة حياة المنتج يجب اولاً التفرقة بين التكاليف المقدرة والتكاليف الفعلية خلال فترة دورة حياة المنتج، فقد أشار (Drury , C., p.296 , 2000) إلي ان التكاليف المقدرة هي " التكاليف المتوقع حدوثها في المستقبل بناءً علي قرارات تم اتخاذها مسبقاً ، بينما التكاليف الفعلية هي " التكاليف التي تحدث بمجرد استخدام المنشأة لمواردها المتاحة".

ويوضح المسعودي، حيدر علي، (٢٠٠٨، ص ٩٣) ان نسبة التكاليف الملتزم بها في مرحلة التخطيط والتصميم بين (صفر% - ٨٠%) والتكاليف المحققة فعلياً في مرحلة التخطيط والتصميم بين (صفر% - ٢٠%)، اما في مرحلة تصنيع المنتج وبيعه فنسبة التكاليف الملتزم بها بين (٨٠% - ١٠٠%) والتكاليف المحققة فعلياً تكون نسبتها بين (٢٠% - ٦٠%)، اما مرحلة ما بعد البيع والتخلص من المنتج فتكون التكاليف الملتزم بها قد تحققت بنسبة (١٠٠%) والتكاليف المحققة فعلياً تكون نسبتها بين (٦٠% - ١٠٠%).

ويري مفتي، محمد حسن، (٢٠٠٤، ص ٧١) ان التكاليف المقدرة والفعلية تختلف باختلاف الصناعة والمنتج نفسه وخاصة في الصناعات الانشائية، فتكلفة المنتج

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تنفيذ التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

الأولية وما تشمله من تكاليف ما قبل الإنتاج مثل تكاليف التصميم والبحوث والتطوير بالإضافة إلى تكلفة الإنتاج الفعلي للمنتج من عمالة و مواد خام ومصروفات غير مباشرة تتضمن في ثنائياها تكلفة الجودة لهذا المنتج، أي انه كلما ارتفعت جودة المنتج خلال مرحلة التصنيع فان تكلفة الاستخدام ستقل نتيجة ارتفاع التكلفة الأولية لتلافي تكلفة التشغيل والصيانة.

لمزيد من التوضيح يري الباحث انه إذا وجد لدينا منشأتين بقطاع المقاولات يعملان بالبناء،

المنشأة الاولى: أقامت مبني بتكلفة ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه نتيجة ارتفاع تكلفة التصميم والبحوث والتطوير وتكلفة المواد الخام المتطورة والعمالة الماهرة.

المنشأة الثانية: فأقامت مبني مشابهة بتكلفة ٧٥٠,٠٠٠ جنيه نتيجة استخدام مواد خام و عمالة اقل كفاءة مع انخفاض تكلفة البحوث والتطوير.

وبناء على ذلك سوف تكون النتيجة كالتالي:

المنشأة الاولى: ارتفاع في تكلفة المنتج نتيجة ارتفاع تكلفة التصميم، البحوث، التطوير، المواد الخام والعمالة، مع انخفاض تكلفة ما بعد الإنتاج (تكلفة الضمان والصيانة).

المنشأة الثانية: انخفاض في تكلفة المنتج نتيجة انخفاض تكلفة التصميم، البحوث، التطوير، المواد الخام والعمالة، مع ارتفاع بتكلفة ما بعد الإنتاج (تكلفة الضمان والصيانة).

لذلك سوف يفضل العديد من العملاء شراء المبني التابع للمنشأة الاولى للتخلص من تكلفة الصيانة المرتفعة وايضاً سوف تفضل المنشآت الطريقة المتبعة من المنشأة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

الأولي لتوفير تكاليف الضمان وايضاً البعد عن المشاكل الناتجة عن عدم المطابقة في المواصفات.

٢/١/٢ مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج ومن وجهة نظر العميل:

ذكر (Arto, K., (1994 , p. 30) انه يجب التفرقة بين مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج من وجهة نظر العملاء ودورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج:

أ- تكاليف دورة حياة المنتج من وجهة نظر العميل: هي تلك التكاليف التي سينكبها العميل خلال فترة استحوازه للمنتج، ويعتبر التحليل الدقيق لكل نوعية من نوعية العملاء والأسواق هو نقطة البداية عند تصميم وتخطيط المنتج مع الاخذ في الاعتبار المؤشرات التالية للمفاضلة بين المنتجات وهي:

١- جودة المنتج.

٢- العناصر المتعلقة بالوقت (وقت تسليم المنتج، العمر الافتراضي للمنتج، الخدمات المصاحبة للمنتج،.....).

٣- سعر الشراء.

واوضح Arto ان تكلفة دورة حياة المنتج من وجهة نظر العميل تتضمن السعر الذي يدفعه العميل وهذه تعتبر نقطة البداية بالإضافة إلى العديد من التكاليف الأخرى التي يمكن ان تحدث خلال دورة حياة المنتج مثل تكلفة تأخير التسليم، تكلفة الصيانة والمحافظة، تكلفة التشغيل وتكلفة التخلص.

ب- تكاليف دورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج: تشير إلى جميع التكاليف التي يتحملها المنتج وتشمل تكاليف التصميم، تكلفة الإنتاج، تكلفة تطوير

التشغيل، التكلفة اللوجستية، تكلفة التسويق وتكلفة الخدمة والصيانة،
.....).

وبناء على ذلك يري الباحث ان معايير ومؤشرات دورة حياة المنتج سواء من
وجهة نظر العميل او من وجهة نظر المنتج يجب ان تتضمن:

١- الجودة.

٢- الوقت.

٣- السعر.

٤- التكلفة.

٣/١/٢ تكاليف دورة حياة المنتج:

ان زيادة حدة المنافسة وتنوع طلبات العملاء ببيئة التصنيع الحديثة ادي إلى ضرورة
التطوير والتحديث المستمر للمنتجات والخدمات حتى يتم مواكبة هذا التطور، فان تحديد
دورة حياة المنتج أصبح شيء ضروري لا يمكن الاستغناء عنه لإلقاء الضوء على التكلفة
الكلية للمنتج حتى يمكن تحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج مناسبة ام لا وتحديد مواطن
تخفيض التكلفة بشكل فعال، لذلك كان هناك احتياج متزايد لمعرفة ما هي تكاليف دورة
حياة المنتج وذلك يرجع إلى الأسباب التالية: (Blocher,E., 2002 , p. 162)

١- تركيز النظم المحاسبية سابقاً على مرحلة التصنيع فقط، واعتبرت تكاليف
البحث والتصميم والتطوير (تكاليف ما قبل التصنيع) وتكاليف التسويق
والتوزيع وخدمة العملاء (تكاليف ما بعد التصنيع) على انها تكاليف مدة
وليست تكاليف منتج. ونظراً لزيادة حدة المنافسة وضخامة تكاليف البحوث
والتطوير وخدمة ما بعد البيع في بيئة الاعمال الحديثة، أصبحت المنشآت
بحاجة إلى تحديد كامل لتكاليف دورة حياة المنتج.

٢- وجدت المنشآت ان الجزء الأكبر من تكلفة دورة حياة المنتج يتم الالتزام بها
في مرحلة التخطيط والتصميم، اما التكاليف التي تحققت فعلاً فتكون بمرحلة
التصنيع لذلك فان إدارة التكلفة تنجز أهدافها بفاعلية أكبر في مرحلة التصميم

والتخطيط وليس في مرحلة التصنيع، وبناء على ذلك فكان الاتجاه هو التركيز على توفير معلومات تتعلق بالتكاليف التي يتم الالتزام بها في مرحلة التصميم والتخطيط بدورة حياة المنتج.

٣- بسبب قصر حياة المنتجات والتداخل بين المدد المحاسبية او المراحل وأيضا لان معظم النظم المحاسبية تعد تقاريرها المتعلقة بالأرباح على أساس مدة بعد مدة لذلك اتجهت الإدارة الى مراقبة الأرباح للمنتجات خلال دورة حياتها لتناسب الإيرادات والتكاليف على أساس منتج بعد منتج ولعدة مراحل او مدد تقويمية خلال دورة حياة المنتج.

ومن هنا وضع (blocher) مفهوم لتكلفة دورة حياة المنتج هو "تقدير للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج الكلية، ووصفها بالتقنية التي تساعد على تحديد ورقابة تكلفة المنتج خلال دوره حياته، تكاليف البحث والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق، التوزيع، خدمات ما بعد البيع". (Blocher, E., 2002, p. 145)

ويرى الباحث ان تكلفة دورة حياة المنتج عبارة عن تكلفة المنتج من المهد إلى الحد أي انها تمثل كافة التضحيات الخاصة بالمنتج بداية من مرحلة ولادة الفكرة (البحث والتطوير والتصميم) مروراً بمرحلة التصنيع (الإنتاج) حتى الوصول الى مرحلة ما بعد التصنيع (التسويق والتوزيع وخدمة ما بعد البيع).

١/٣ المحور الثالث: اسلوب التكلفة المستهدفة:

نظراً للتقدم والتطور الملحوظ في بيئة التصنيع الحديثة فقد اصبحت المنافسة شديدة في كثير من الصناعات بالتالي أصبح التجديد والتطوير في الخدمات والمنتجات سريعاً جداً لذلك كان هناك ضرورة قصوى لتطوير واستحداث أساليب وادوات تسهم في ادارته ورقابة التكلفة، بحيث تركز هذه الاساليب على التخطيط والإدارة الرشيدة للتكلفة، ولذلك ظهر العديد من الاساليب منها اسلوب التكلفة المستهدفة، اسلوب تكاليف الانتاج في الوقت المناسب (JIT)، التكاليف على اساس النشاط (ABC)، ادارة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

تكاليف الجودة الشاملة (TQM). وفي ضوء ما سبق سوف يقوم الباحث بتوضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة في رقابة وإدارة التكلفة.

١/١/٣ مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة:

لقد بدأ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في اليابان على ٤٠ منشأة صناعية في الستينات من القرن الماضي، ومع نجاح تطبيقه وزيادة حدة المنافسة في مجال الخدمات والإنتاج، بدأت العديد من الصناعات والقطاعات الأخرى تتجه نحو تطبيقه لأنه حقق مزايا داخلية وخارجية عديدة بالإضافة إلى كفاءته في خفض التكلفة. وقد عرف النور، احمد عبدالله، (٢٠١٢، ص ٦٨) أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه "أسلوب إداري يهتم بتخطيط التكاليف والرقابة عليها، خفض التكاليف، التحسين المستمر للأداء، تحسين الربحية وتعظيم القيمة للعميل من خلال إدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبشكل أكبر خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وهو بذلك أسلوباً إدارياً، معلوماتياً، يتحكم في القرارات المتعلقة بتصميم المنتج وهندسة مواصفاته وأساليب إنتاجه والرقابة عليه، بما يؤدي إلى إنتاج منتج بمواصفات وتكاليف تحقق ميزة تنافسية مستمرة للمنشأة تساعدها على التميز عالمياً".

وعرفه عبده، حسين محمد (٢٠١٢، ص ٣٥) بأنه "أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، لتحقيق احتياجات العملاء والأرباح المستهدفة".

وعرفه الهجان، عبدالعزيز محسن، (٢٠١٧، ص ٥١٠) بأنه "أسلوب إداري معلوماتي يستخدم جميع الموارد والمعلومات المتاحة للمنشأة لتحقيق المنظور الاستراتيجي للتكاليف في ضوء المحددات البيئية التنافسية، من خلال الاهتمام بالتنسيق والتنظيم بين جميع أقسام المنشأة وجميع مراحل دورة حياة المنتج، بهدف تقديم منتجات متنوعة ذات أسعار تنافسية وذات جودة مناسبة والوصول إلى التكاليف

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

المستهدفة وإضافة قيمة للعميل وتحقيق الأرباح المستهدفة والمكانة السوقية المستهدفة للمنشأة، وذلك وصولاً لتحقيق الأهداف الاستراتيجية لتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة، مع الاستعانة لتنفيذ ذلك بعدد من الأدوات والتقنيات للوصول إلى التكلفة المستهدفة".

ويقصد بإدارة التكلفة "عملية ممتدة تحدث قبل بدء الإنتاج حيث يتم تخطيط التكلفة وتخفيضها مروراً بعملية الإنتاج ذاتها حيث يتم تخفيض كلاً من التكلفة والرقابة عليها وانتهاء بإتمام عملية الإنتاج حيث يتم القيام بالرقابة اللاحقة على التكلفة" (حسن، منار حمدي، ٢٠١٠، ص ٣٥)

وعرفها عليان، عبد الرحمن، محمود، (٢٠١٢، ص ٢) بأنها " أساس او نظام فرعى لإدارة التخطيط والرقابة بغرض تحقيق مجموعة من الاهداف "

وقد ذكر منصورى، عبد الرحمن البكري، وآخرون، (٢٠١٨، ص ١٨٢) ان ادارة التكلفة هي "حسن توجيه الموارد المتاحة بما يحقق الانتاج بأقل تكلفة واعلى جودة وفي الوقت المناسب"

ويرى الباحث ان ادارة التكلفة هي الاستغلال الامثل لموارد المنشأة المتاحة لتحقيق أهدافها من خلال تخفيض التكاليف بواسطة القياس الدقيق للتكلفة واحكام الرقابة عليها. وان أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب يسعى إلى خفض تكلفة المنتج مع الحفاظ على الجودة واشباع رغبات العملاء ويبدأ من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج الى مرحلة خدمة ما بعد البيع.

وبناء على ما سبق فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم مداخل إدارة ورقابة التكلفة لأنه أسلوب مرتبط بقياس التكلفة ورقابتها.

١/١/١/٣ أسلوب التكلفة المستهدفة وآليات خفض التكاليف:

تهتم منشآت التصنيع الحديثة بتحقيق الأرباح المستهدفة والعمل على خفض تكاليفها

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

وذلك وصولاً للتكلفة المستهدفة فإنها تستخدم آليات مناسبة لخفض التكلفة منها:
(Cooper,R.,1994,p.149)

١- تقنية تحليل الإنتاج Production Analysis
ويقصد بهذه التقنية المقارنة الدقيقة للتأكد من تحقيق التكلفة المستهدفة لكل جزء من الأجزاء الفرعية سواء كانت هذه الأجزاء مصنعة داخلياً أو تم شراؤها من الخارج.

٢- تقنية تحليل التصميم Design Analysis
وتستخدم هذه الآلية عند تخفيض تكلفة المكونات الأساسية للمنتج حيث تقوم هذه الآلية على فكرة إيجاد عدة تصاميم بديلة لكل جزء من الأجزاء الأساسية للمنتج ثم يتم اختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل جودة وأفضل وفر في التكلفة.

٣- تقنية التحليل الوظيفي Functional Analysis
وتستخدم هذه الآلية عند تخفيض التكاليف الخاصة بالأجزاء الفرعية للمنتج الجديد وهذه الأجزاء تكون مصممة خارج المنشأة (من المنشآت الخارجية الموردة لها).

٢/١/١/٣ أسلوب التكلفة المستهدفة والحدود التنظيمية فيما بين المنشآت IOCM:

ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعد من أهم أساليب إدارة التكلفة فيما بين المنشآت لذلك فهو ذو فائدة كبيرة لعبور الحدود التنظيمية فيما بين هذه المنشآت. أي انه أحد مداخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية (IOCM)، ويمكن تعريف مصطلح IOCM بأنه " العملية التي تساعد في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات فيما بين المنشآت الموردة والمنشآت التي قامت بعملية الشراء بشأن مواصفات الأجزاء التي يمكن الحصول عليها من مصادر توريد خارجية والتي يترتب عليها تكاليف يتم احداؤها على المنشآت الموردة. وتتمثل أهمية مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في تقليل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المنشأة التي قامت بعملية الشراء والمنشأة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

الموردة. ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة قلب إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية خاصة بالمنشآت البسيطة التي تتميز بعدم التعقيد حيث من السهل ربط طلبات العملاء بالأجزاء المراد اقتنائها بمرحلة التصميم. (Cooper,R,andothor,2004,p.21)

ويسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى خفض التكلفة بواسطة ادراج مساهمة الموردين بمرحلة التصميم في تخفيض تكاليف المنتج وذلك عن طريق معرفة الوضع التنافسي للمنشأة ككل وتحليل مسببات التكلفة لكل منتج وتحليل سلسلة القيمة.

3/1/1/3 علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة بأسلوب المفاضلة بين الأداء الوظيفي /

Functionality-Price-Quality

السعر/ الجودة

يتم استخدام أسلوب المفاضلة بين الأداء الوظيفي/السعر/الجودة عندما يكون هناك مشاكل في ارتفاع التكلفة بشكل نسبي وتسعي المنشأة إلى حلها مع مراعاة التغيرات في المواصفات للوصول إلى تصميم مناسب يلبي احتياجات العملاء وبتكلفة أقل (أي تقديم المنتج بأداء وظيفي مرضي وبسعر مناسب وتكلفة أقل وذات جودة مقبولة).

4/1/1/3 علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة بأسلوب فحص التكاليف خارج الحدود

التنظيمية

Interorganizational Cost Investigations

يقوم هذا الأسلوب على دراسة لمواصفات المنتج لأحداث تغيرات جوهرية بها للوصول إلى تصميم للأجزاء التي يتم الحصول عليها من موردين خارجيين واحياناً يتم تغيير مواصفات المنتج بالكامل، ويستخدم هذا الأسلوب عندما يكون أسلوب المفاضلة بين الأداء الوظيفي/السعر/الجودة غير قادر علي خفض التكلفة للمستويات المرغوبة.

5/1/1/3 أسلوب التكلفة المستهدفة والتخطيط الاستراتيجي:

من العوامل الهامة والمؤثرة عند تحديد التكلفة المستهدفة معرفة قيمة الربح المستهدف المراد تحقيقه. ويقصد بالربح المستهدف مقدار الربح الذي ترغب ادارة المنشأة في تحقيقه من منتج معين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح قصيرة الأجل او طويلة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمشروع.

اذن يتضح مما سبق ان التخطيط الاستراتيجي سواء كان طويل او قصير الأجل يؤثر على أسلوب التكلفة المستهدفة عند تحديد الربح المستهدف، فالخطة الاستراتيجية الموضوعية بواسطة الإدارة تؤثر عند تحديد هامش الربح المستهدف ، فعند وضع خطة قصيرة الاجل فان هامش الربح سوف يكون كبير حتي تستطيع المنشأة تحقيق الأرباح المطلوبة في المدي القصير المحدد، اما اذا كانت الخطة الاستراتيجية الموضوعية طويلة الاجل فذلك يعني ان هامش الربح المستهدف سوف يكون معقولاً (اقل من هامش الربح في الخطة قصيرة الاجل) وذلك سعياً من المنشأة لتحقيق الشهرة وكسب المزيد من العملاء ثم تحقيق الربح المناسب علي المدي الطويل.

2/1/3 دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لادارة التكلفة وأثره على دورة حياة

المنتج:

ان أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب لرقابة وإدارة التكلفة، فأسلوب التكلفة المستهدفة يستخدم للرقابة على التكلفة من خلال مقارنة التكلفة الفعلية للمنتج بالتكلفة المستهدفة لتحديد الفجوة بينهما ومحاولة سد هذه الفجوة، وايضاً أسلوب التكلفة المستهدفة يستخدم لإدارة التكلفة بداية من مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير حتى مرحلة ما بعد البيع، ويهدف إلى إيجاد طرق لتخفيض التكلفة مع تحسين الجودة على مدي دورة حياة المنتج. فمعرفة التكلفة الكلية لدورة حياة المنتج يساعد في خفض تكلفة المنتج عن طريق استخدام إدارة التكلفة بجميع مراحل دورة حياة المنتج، لذلك فكل

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج أسلوب مناسب لخفض التكلفة، وسوف يقوم الباحث بتناول ذلك بشيء من التفصيل:

١/٢/١/٣ مرحلة ما قبل الإنتاج: -

في هذه المرحلة يتم تحديد مواصفات المنتج في ضوء احتياجات العملاء ومستلزمات انتاجه وتشغيله وصيانته حيث ان النسبة الاكبر من تكاليف دورة حياة المنتج تتحدد في هذه المرحلة.

ذكر فليج ، عبد المنعم ، (٢٠٠٧ ، ص ١٩٨) ان هناك ضرورة قصوى للاهتمام بمرحلة ما قبل الانتاج والحرص على الدقة في التصميم وتقدير التكاليف لان استخدام كل الاساليب والوسائل لأجل تخفيض التكاليف في المراحل التالية لا يؤثر الا بنسبة من ٥% الى ١٠% من التكاليف الشاملة لدورة الحياة المرتبطة بالتصميمات التي تم اقرارها ، كما ان التعديل في التجهيزات والتصميمات بعد هذه المرحلة قد يكلف أضعاف ما يتكفله اجراء التعديل في مرحلة ما قبل الانتاج لان ذلك يتطلب اعادة صياغة تعليمات تدفق الانتاج ، وضرورة تدريب العاملين على الوظائف الجديدة وايضاً اجراء أي تعديل في التصميم قد يجعل بعض الاجزاء التي تم طلبها او استلامها متقدمة خاصة اذا كانت اجزاء نمطية كذلك يؤثر التعديل في مرحلة الانتاج على الوقت اللازم لإتاحة المنتج في السوق وتأخر تقديم المنتج للسوق قد يحمل المنشأة تضحيات كبيرة تتمثل في ضياع فرصة السبق والمنافسة .

بناء على ما سبق فإن الباحث يرى انه يمكن في هذه المرحلة استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بالأدوات المساعدة التالية: -

١. استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب هندسة القيمة Value Engineering

٢. استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب سلسلة القيمة Value Chain

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

٣. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب جداول التكلفة Cost Table
 ٤. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية Benchmarking
 ٥. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بالتحليل الوظيفي للتكاليف Functional Cost Analysis
 ٦. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب الهندسة المتزامنة Concurrent Engineering
 ٧. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب دالة توظيف الجودة Quality Function Deployment
 ٨. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب تكلفة الهدف Target Cost
 ٩. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب إعادة هندسة العملية Process Re-Engineering
- ١- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب هندسة القيمة:

يقوم أسلوب هندسة القيمة على نقطة هامة وهي تخفيض التكلفة المرتبطة بتقديم المنتج مع الحفاظ على الجودة وتخفيض الانفاق غير الضروري. ويمكن تعريف أسلوب هندسة القيمة بأنه " أسلوب مكمل لمدخل التكلفة المستهدفة إذ يقوم بالبحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة الاداء للمنتج. (Hilton,2005, p.233)

وعرفه باسيلي، عبد المسيح مكرم، (٢٠٠٧، ص ١٢٤) هندسة القيمة بأنها "نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة التعرض للوظائف أو المنافع التي يحتاجها العملاء حيث انها اساساً جزء من أنشطة تحليل القيمة ويتم تطبيقها بطريقة مختلفة في مختلف المنشآت".

وقد ذكر الطنملي، سهير فتحي، (٢٠٠٢، ص ٤٩٧) ان أسلوب هندسة القيمة يسعى الى محاولة الوصول الى المرحلة التي تستطيع بموجبها منشآت الاعمال تقديم أفضل

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

خدمة ممكنة بأقل التكاليف مع الحفاظ على جودة وسهولة الاستخدام، وذلك عن طريق تقسيم المسار الذي يمر به المنتج الى مراحل تمثل دورة حياته للوقوف على الأنشطة التي يتم تنفيذها خلال كل مرحلة من هذه المراحل لتحديد الأنشطة التي لا تصنيف قيمة واقتراح الأنشطة البديلة ذات التكاليف الأقل وذلك لتعديلها او حذفها او استبدالها بأنشطة جديدة.

ويتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاثة أنشطة وهي: (صفاء عبد الدايم، ٢٠٠١، ص ص ٤٧٦ - ٤٨٢)

١- التحليل الوظيفي للمنتج:

يتم خلال هذا النشاط تحليل المنتج إلي مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ثم القيام بحذف بعض الوظائف التي تشير التغذية الراجعة بعدم أهميتها ثم يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة.

٢- تحليل مكونات المنتج:

خلال هذا النشاط يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوي الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوي المكونات بحيث يتساوى مجموع التكاليف المستهدفة على مستوي الوظائف مع مجموع التكاليف المستهدفة على مستوي المكونات ثم يتم تحديد المكونات التي تعمل على خفض التكلفة عن طريق الدمج أو الحذف أو الإحلال طبقاً للأهمية النسبية لكل مكون.

٣- إدارة العلاقة مع الموردين:

تنشأ العلاقة مع الموردين بعد تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج التي على أساسها تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت تلك الأسعار مرضية تقبلها المنشأة أما إذا كانت هذه الأسعار غير مرضية فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين لتخفيض أسعار هذه المكونات.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

ان كلاً من أسلوب هندسة القيمة واسلوب التكلفة المستهدفة يعملان على ضبط ورقابة التكلفة في مرحلة التخطيط والتصميم (مرحلة ما قبل الانتاج) فأسلوب هندسة القيمة يعمل على المساعدة في تحقيق رقم التكلفة المستهدفة عن طريق تحديد التكلفة المستهدفة ثم تخفيض التكاليف لتصل الى التكلفة المستهدفة مع المحافظة على الجودة.

وقد ذكر الركابي، ناجي شايب، (٢٠١٣، ص ١٨٢) ان أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب هندسة القيمة يمكن ان يعملان معاً وبشكل يكمل بعضهما الاخر في مرحلة تصميم المنتج لما تشكله هذه المرحلة من أهمية كبيرة في تحديد تكلفة المنتج.

ذكر فليح، عبد المنعم، (٢٠٠٧، ص ٢٠٤) انه في ضوء تطبيق اسلوب هندسة القيمة وتحديد التكلفة الممكنة ومقارنتها بالتكلفة المستهدفة يكون متخذ القرار امام احدى حالتين وهما: -

١- تطابق التكلفة الممكنة (المقترحة) مع التكلفة المستهدفة وفي هذه الحالة يكون القرار انتاج المنتج المقترح.

٢- زيادة التكلفة الممكنة (المقترحة) مع التكلفة المستهدفة وهنا تكون المنشأة امام أحد البدائل التالية: -

- أ- استبعاد بعض خصائص المنتج لأجل تخفيض التكاليف.
- ب- رفع سعر البيع إذا كان ذلك لا يؤثر على مبيعات المنتج او على الموقف التنافسي للمنشأة.
- ج- تخفيض هامش الربح المستهدف، إذا رأت المنشأة ان ذلك في صالحها خاصة إذا كان ذلك بهدف كسب السوق او لتحسين موقفها التنافسي.
- د- تبني استراتيجية تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر في مراحل الانتاج والتسويق والتخزين وغير ذلك من المجالات.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

هـ- رفض انتاج المنتج نظراً لزيادة تكلفته عن التكلفة المستهدفة وعدم مناسبة التضحية بالأرباح في هذه الظروف وعدم امكانية تنفيذ البدائل (أ، ب، ج، د).

لذلك يري الباحث ان أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من تحديد المكونات المرتفعة التكلفة بالمقارنة بالمنافسين والعمل على تخفيض هذه التكاليف للوصول الى تكاليف أقرب المنافسين مع التركيز على احتياجات العملاء ورغباتهم مع الاحتفاظ بالجودة وكفاءة الاداء، اما اسلوب هندسة القيمة فيعيد تصميم المكونات المرتفعة التكلفة لتخفيضها مع الحفاظ على الجودة وكفاءة الاداء.

٢- استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب سلسلة القيمة:

ان أنشطة تكاليف دورة حياة المنتج تتشابه مع أنشطة سلسلة القيمة، والتي تتكون من ستة أنشطة رئيسية:

أنشطة سلسلة القيمة	أنشطة دورة حياة المنتج
١- البحث والتطوير.	١- توليد عمليات وخدمات ومنتجات جديدة عن طريق الأبحاث والأفكار والتجارب.
٢- التصميم.	٢- التخطيط المفصل للمنتجات.
٣- الإنتاج.	٣- الحصول علي الموارد وتجميعها والتنسيق فيما بينها لتقديم خدمة او انتاج سلعة.
٤- التسويق.	٤- الترويج للمنتج وبيعه.
٥- التوزيع.	٥- توصيل المنتجات للعملاء.
٦- خدمات ما بعد البيع.	٦- خدمة العملاء بعد إتمام عملية البيع.

الجدول (٣/١) من اعداد الباحث مع الرجوع (Horngren , et al., 2003 , p.10)

ان أنشطة تكاليف دورة حياة المنتج لها علاقة وثيقة بأنشطة سلسلة القيمة، حيث أن أنشطة سلسلة القيمة تمتد إلى خارج المنشأة حيث تركز أنشطة سلسلة القيمة على معرفة طبيعة العلاقة بين المنشأة والموردين من جهة، وبين المنشأة والعملاء من جهة أخرى.

ذكر فتح الاله واخرون (٢٠١٩، ص ٥) ان هناك مبررات لاستخدام اسلوب سلسلة القيمة وهي: -

١. التركيز على متطلبات العملاء.
٢. التركيز على رقابة التكلفة.
٣. التركيز على خفض التكلفة.
٤. التركيز على الربحية.
٥. توفير المعلومات المفيدة لتنسيق وتكامل الانشطة سواء داخل المنشأة او خارجها.

وبناء على ما سبق يري الباحث ان معرفة طبيعة العلاقة بين المنشأة والموردين تمكن المنشأة من معرفة تكاليف المواد الخام الأولية والتي تشكل نسبة كبيرة من اجمالي التكاليف حيث يجب ان تسعى المنشأة للحصول على هذه المواد بجودة عالية لتلافي زيادة تكاليف الجودة في باقي أنشطة سلسلة القيمة نتيجة انخفاض جودة المدخلات من المواد الأولية وبالتالي انخفاض المبيعات، الإيرادات، الحصة السوقية. اما معرفة طبيعة العلاقة بين المنشأة والعملاء يؤدي إلى معرفة مقدرة العميل للحصول على منتجات المنشأة مما يؤدي إلى معرفة وتحديد الفرص المتاحة وطرق تخفيض التكاليف التي يجب ان تتبعها المنشأة.

يتم تحقيق الترابط بين اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة عن طريق تخفيض التكاليف اثناء دورة حياة المنتج وتخفيض الوقت التي يستغرقه تخطيط وتصميم المنتج عن طريق تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والانشطة غير المضيئة للقيمة كي يتم استبعادها ومواصلة الانتاج بالجودة المطلوبة والاداء الفعال.

٣- استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بجداول التكلفة: -

ذكر لطفي، محمد علي، (٢٠١٠، ص ٨٧٤) ان جداول التكلفة تعد من المصادر الهامة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام الموارد

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

الإنتاجية المتعددة، وطرق التصنيع المختلفة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة بيانات عن هذه التكاليف، حيث انه قد يدخل في صناعة المنتجات عدد يصل إلى عدة الالاف من المكونات، والاجزاء وأنواع المواد الخام.

وتظهر أهمية جداول التكلفة خلال دورة حياة المنتج عموماً وبصفة خاصة في مرحلة ما قبل الإنتاج لأنها أداة مساندة هامة في تحديد التكلفة المستهدفة.

وذكر فوده، شوقي السيد، (٢٠٠٧، ص ٢١٤) ان جداول التكلفة تساعد مهندسي التصميم ومحاسبي التكاليف في:

- ١- اختيار خطوط الإنتاج التي تحقق الأهداف المرغوبة.
- ٢- تصميم منتجات جديدة بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة.
- ٣- تعديل تصميم المنتجات الحالية بغرض تخفيض التكلفة وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

٤- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية:

يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية في مرحلة ما قبل الإنتاج لان أسلوب المقاييس المرجعية يمكن المنشأة من معرفة تصميمات المنافسين وتحديد رغبات العملاء ووضع معايير لأسعار الموردين مع الحفاظ علي جودة الأجزاء التي تم توريدها ووضع أكثر من طريقة للإنتاج للوصول إلى تخفيض التكاليف بالمقارنة بالمنافسين.

٥- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مع الاستعانة بالتحليل الوظيفي للتكاليف:

تعتبر الوظائف هي محور الاهتمام لهذا الأسلوب، ويقوم هذا الأسلوب على دراسة تصاميم المنتجات للوصول إلى تنفيذ الوظائف والمهام اللازمة بتكلفة أقل، بمعنى انه يقوم على إعادة تصميم المنتجات وصولاً إلى التكلفة المستهدفة.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

ويمكن تعريف التحليل الوظيفي للتكاليف شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٦، ص ٤٤٩) بأنه أسلوب من الممكن تطبيقه لدراسة تكاليف كل مكون من المكونات المختلفة للمنتج بالنسبة إلى القيمة التي يقدمها هذا المكون من وجهة نظر العميل، وتستخدم نتائج هذا التحليل في تحسين قيمة المنتج المقدمة للعملاء مع الحفاظ على مستويات التكاليف كما هي او محاولة تخفيضها دون حدوث أي انخفاض في القيمة المقدمة للعملاء.

ويتم تحقيق الترابط بين اسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التحليل الوظيفي للتكلفة، كون التحليل الوظيفي للتكلفة يركز على تقييم تكلفة المنتج لإيجاد أفضل الطرق لتحسين طريقة أسلوب تصميم المنتج والتخلص من الاختناقات والقيود من أجل تخفيض تكلفة توفير متطلبات وظيفة معينة لهذا المنتج.

٦- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مع الاستعانة بأسلوب الهندسة المتزامنة:

ظهر مفهوم الهندسة المتزامنة بالولايات المتحدة الأمريكية في أوائل الستينات من القرن الماضي، لكن التطبيق الفعلي له كان عام ١٩٨٠ بسبب التهديدات الناشئة عن تنامي الصناعات اليابانية، مما دفع العديد من المنشآت الأمريكية لتطبيقه لتطوير منتجاتها وعملياتها الإنتاجية، ومن هنا كانت بداية تطبيق أسلوب الهندسة المتزامنة لخفض التكلفة وتحسين الجودة.

ذكر الهجان، عبد العزيز محسن، (٢٠١٦، ص ٥١٠) ان الهندسة المتزامنة هي وسيلة لتخفيض زمن تطوير المنتج حيث يبدأ أعضاء فريق العمل عملهم في توقيتات زمنية معينة قد تكون متزامنة وبحيث تتقابل الاعمال وتنتهي جميعاً في موعد محدد.

وأشار (Shouke,C., and others (2010 , p.709 إلى ان أسلوب الهندسة المتزامنة يستند إلي تنفيذ العديد من عمليات المشروع بطريقة متوازية كلما أمكن ذلك أكثر من تنفيذها بطريقة متسلسلة مما يستدعي تشكيل فريق عمل متعدد الوظائف من مختلف الأقسام.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

ان الاستعانة بأسلوب الهندسة المتزامنة في هذه المرحلة يساهم في تحقيق التكلفة المستهدفة، وقد ذكر فوده، شوقي السيد، (٢٠٠٧، ص٢١٩) أن أسلوب الهندسة المتزامنة يساهم في تحقيق التكلفة المستهدفة عن طريق:

- ١- تخفيض الوقت المستغرق بين تكوين فكرة المنتج ودخوله للسوق الخارجي وبالتالي تنعكس الوفورات الوقتية في صورة وفورات في التكاليف.
- ٢- الأخذ في الاعتبار قدرات العاملين والموردين واستراتيجيات الإنتاج عند تصميم العمليات الإنتاجية.

لذلك فان الترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب الهندسة المتزامنة يساعد على تخفيض التكاليف الخاصة بالمنتج مع تخفيض الزمن اللازم لوصول المنتج إلي الأسواق.

٧- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مع الاستعانة بأسلوب دالة توظيف الجودة:

تم استخدام دالة توظيف الجودة (QFD) عام ١٩٧٢ لأول مره بشركة ميتسوبيشي للصناعات الثقيلة، وقد عرف (Vinayak,k.,and other (2013,p.828) دالة توظيف الجودة بانها وسيلة لتطوير جودة التصميم تهدف في المقام الأول إلي إرضاء العميل أي ترجمة متطلبات العميل إلي تصميمات ونقاط ضمان للجودة وذلك لاستخدامها طوال فترة الإنتاج.

وقد عرف غنيم، عادل محمد، (٢٠١٨، ص٣) دالة توظيف الجودة بانها عبارة عن مدخل شامل غير تقليدي يعتمد على التحسين المستمر وتطوير المنتجات من خلال استخدام فرق عمل ذات مهارات متعددة ومتفاعلة تعمل على معرفة احتياجات العملاء والتنبؤ بها وتحويلها إلى متطلبات وميزات فنية ونشر هذه المتطلبات من خلال عمليات الإنتاج كافة، وذلك لضمان تحقيق رضا العميل من خلال تقديم خدمة تفوق متطلباته وتوقعاته.

أن أسلوب دالة توظيف الجودة يعتبر من الأدوات الهامة التي يمكن استخدامها لمعاونة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافه (تطوير المنتج، تحسين الجودة، تخفيض التكلفة) وايضاً لأن كلاً من الاسلوبين في مقدمة اهتماماتهم العميل وتلبية رغباته. وبناء على ذلك يري الباحث ان دالة توظيف الجودة يمكن استخدامها في مرحلة ما قبل الإنتاج (صوت العميل) او متطلبات العميل، وفي مرحلة الإنتاج تستخدم لتحويل هذه المتطلبات إلى مواصفات فنية ذات جودة مرتفعة، وفي مرحلة ما بعد الإنتاج من خلال تحقيق رضا العميل والاحتفاظ به.

٨- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مع الاستعانة بأسلوب تكلفة الهدف:

ان أسلوب تكلفة الهدف يسعى إلى إدارة التكلفة وتخطيط الأرباح، وقد عرفه Horngren, C., (1996, p.1070) بأنه أداة لإدارة التكلفة هدفها تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير وذلك خلال مراحل دورة حياة المنتج، لأن هذه المرحلة يمكن عندها تحقيق حجم وفورات أكبر بالمقارنة بباقي المراحل.

ويسعى أسلوب تكلفة الهدف إلى: (عيسى، حسين محمد، ٢٠٠١، ص ٥١٤)

- ١- التخطيط الاستراتيجي للمشروع لتحقيق الخفض المستمر للتكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.
- ٢- تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة مع الحفاظ علي الجودة والالتزام بالتسليم في التوقيت المحدد والتقيد بالسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.
- ٣- تحفيز العاملين بالمنشأة للوصول إلى الربح المستهدف.

وقد ذكر طيفور، أحمد محمد، (٢٠١١، ص ٣٧٩) ان هناك متغيرات مؤثرة في مرحلة التصميم وهي إدارة العلاقات مع الموردين ودراسة احتياجات العملاء، وان من ضمن الأفكار الأساسية لأسلوب تكلفة الهدف التركيز علي العميل والتركيز على تصميم المنتجات وتحديد التكلفة المبني عليها سعر البيع.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

ويري الباحث أن أسلوب تكلفة الهدف يمكن أن يتم الاستعانة به في مرحلة ما قبل الإنتاج لأنه أسلوب يهدف إلى تخطيط وإدارة التكلفة عن طريق تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة ومحاولة تخفيضها قبل مرحلة الإنتاج.

٩- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مع الاستعانة بأسلوب هندسة العملية:

ويقصد به عملية إعادة تصميم جوهرية لعمليات المنشأة تتم لتحقيق تحسين جوهرية في التكلفة والجودة. لذلك فإن الترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة العملية يمكن المنشأة من تناول عملية التصميم لإيجاد تصميم جديد يقوم بإنجاز نفس الوظيفة بتكلفة أقل.

٢/٢/١/٣ مرحلة الإنتاج: -

في هذه المرحلة يتحول التخطيط والتصميم للمنتج القائم على رغبات العملاء الى واقع عملي ملموس، ومن الضروري تحليل التكاليف الخاصة بهذه المرحلة لمعرفة هل تتطابق التكلفة الفعلية الخاصة بمرحلة الإنتاج مع التكلفة المخططة من قبل في مرحلة ما قبل الإنتاج ومحاولة تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة، وفي هذه المرحلة يري الباحث يرى انه يمكن استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بالأدوات المساعدة التالية: -

١. استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب التحسين المستمر.
 ٢. استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب تحليل سلسلة القيمة.
 ٣. استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية.
- ١- استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب التحسين المستمر: -

ويهدف اسلوب التحسين المستمر الى تخفيض التكاليف تدريجياً في مرحلة الإنتاج عن طريق ادخال تحسينات صغيرة على مراحل العمل. وبالتالي فان اسلوب التحسين المستمر يهتم بمراحل وعمليات المنتج وليس اجراء تعديلات في المنتج لأنه سبق ذكر

ان اجراء أي تعديلات في المنتج بعد مرحلة ما قبل الانتاج يكلف المنشأة تكاليف كبيرة جداً وتقوم فكرة استعانة اسلوب التكلفة المستهدفة بأسلوب التحسين المستمر على وجود قيمة التكلفة المستهدفة من المرحلة السابقة (مرحلة ما قبل الانتاج) ويتم تحديد التحسينات التي يجب تنفيذها لمعرفة معدل التخفيض المستهدف في هذه المرحلة ثم مقارنة التخفيض الفعلي بالتخفيض المستهدف واذا وجدت فروق يتم تحديد اسبابها والعمل على تلافيها وايضاً السعي لتخفيض قيمتها .

ذكر ابو رغيف، عباس منهل، (٢٠١٢، ص٣٣) ان التحسين المستمر عبارة عن "تحسينات اضافية لعملية الانتاج الحالية، اذ ان هذه التحسينات تأخذ شكلاً من اشكال التطوير وتحسين الاداء لتخفيض نسبة الضياع والتالف وزيادة تدريب العاملين وتحفيزهم على تطبيق التغييرات اليومية الاضافية التي من الممكن ان تحسن التكاليف والجودة".

ذكر عاطف، عبد الرحمن، (٢٠٠٣، ص١٢٧) ان الوصول الى التكلفة المستهدفة لا يعنى نهاية المطاف، اذ ان العمليات التشغيلية التي يمر بها المنتج يتخللها أكثر من مرحلة، فاذا تم احاطة المراحل الانتاجية بشيء من الاهتمام من قبل الادارات المختلفة، فمن شأن هذا الاهتمام ان يفرز مواطن خفض التكلفة مع الحفاظ على متطلبات الجودة والتنافس والاسعار المستهدفة.

ويسعى أسلوب التحسين المستمر إلى تحسين الجودة وتطوير الاداء لتعظيم المنفعة للعميل وخفض التكاليف الى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة. ويتم تحقيق الترابط بين أسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التحسين المستمر بهدف خفض التكلفة لمنتج قائم بالفعل وذلك من خلال تحسين الاداء والمفاضلة بين البدائل للوصول الى أفضل البدائل واقلها تكلفة.

وبناء على ما سبق يري الباحث ان اسلوب التحسين المستمر هو عملية شاملة ومستمرة، تقوم على تلبية احتياجات العملاء من خلال التحسين المستمر لمواصفات المنتج حسب رغبات العملاء ويعمل على تخفيض التكاليف مع انتاج خال من العيوب

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له فهي تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

والمحافظة على الميزة التنافسية، ويرتبط التحسين المستمر بأسلوب التكلفة المستهدفة ارتباطاً وثيقاً من خلال الاهتمام بتخفيض التكاليف في مرحلة الانتاج والعمل على تحسين الانتاج عن طريق تحسينات تدريجية تتم على المنتج في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وذلك للوصول الى أفضل النتائج.

٢ - استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب تحليل سلسلة القيمة:

أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأدوات المساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة التي يمكن استخدامها خلال مرحلة التصنيع او الانتاج وايضاً على مدى دورة حياة المنتج. وذكر فليح ، عبد المنعم ، (٢٠٠٧ ، ص ٢٠٦) انه طبقاً لأسلوب تحليل سلسلة القيمة يتم تحديد العمليات والانشطة اللازمة لإتمام المنتج وابرار مسببات حدوث هذه الانشطة لمعرفة العوامل المحركة والمسببات الرئيسية لحدوث تكلفة كل نشاط والعناصر والمتغيرات المؤثرة في هذه التكلفة ثم بعد ذلك يتم تحليل الانشطة لمعرفة الانشطة التي تضيف قيمة والاخرى التي لا تضيف قيمة وتحديد مسبباتها وعناصر الانفاق المرتبطة بها واثار التخلص من هذه الانشطة وذلك بهدف تجنب الضياع واحداث تضحيات غير مبررة اقتصادياً بالإضافة إلى تقويم كفاءة وفعالية أداء الانشطة التي تضيف قيمة بهدف الوصول إلى العائد منها وذلك باستخدام المقاييس المناسبة لكل نشاط سواء كانت مقاييس مالية او غير مالية ، وتستمر هذه العملية طوال فترة دورة حياة المنتج ، ويمتد استخدام هذا الاسلوب الى الانشطة المرتبطة بمرحلة ما بعد الانتاج والبيع ، خاصة في مجال التوزيع والتسويق وخدمات ما بعد البيع ، بما يعمل على تحقيق واستمرار التحسين والتطوير .

أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة ينقسم إلى أنشطة أساسية وأنشطة مساعدة، ويقصد بالأنشطة الأساسية هي الأنشطة التي تضيف قيمة إلي المنتج النهائي بصورة مباشرة بينما الأنشطة المساعدة هي التي تضيف قيمة للمنتج النهائي بصورة غير مباشرة.

ولكي يكون أسلوب تحليل سلسلة القيمة أكثر فعالية في مجالات خفض التكلفة يجب أن يتضمن ثلاثة أبعاد رئيسية وهي: (الجبالي، محمد مصطفى، ٢٠٠١، ص ٤٦١)

- تقييم محتوى القيمة.
- تقييم فاعلية أداء الأنشطة.
- تحليل مسببات حدوث التكلفة.

ويتطلب أسلوب تحليل سلسلة القيمة ضرورة قياس الأداء حيث يتم التفرقة بين الأنشطة المضيئة والأنشطة غير المضيئة، قد ذكرت كيوان، راندا مرسى، (٢٠١٥، ص ٧٧٩) أن الأنشطة المضيئة للقيمة هي تلك الأنشطة التي تحقق عائد كبير من الموارد المخصصة لها Upstream Activities ويطلق عليها أنشطة ضد التيار وهدفها زيادة القدرة التنافسية للمنتج مثل أنشطة البحوث والتطوير، بينما يقصد بالأنشطة الغير مضيئة للقيمة هي تلك الأنشطة التي تحقق عائد منخفض من الموارد المخصصة لها Activities Downstream وهدفها تقديم الخدمات العامة للأنشطة الأخرى مثل خدمات النقل .

٣- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية:

يتميز أسلوب المقاييس المرجعية بكفاءته العالية في تخفيض تكاليف المنتج لان هدفه الأساسي هو العمل علي اتاحة التجارب والمعلومات الخاصة بالمنشآت الأخرى وتوفير الوقت والتكاليف من خلال تجنب الأخطاء التي وقعت فيها هذه المنشآت، ويقصد بأسلوب المقاييس المرجعية" أسلوب يمكن استخدامه لمقارنة أداء المنشأة سواء على مستوى البيئة الداخلية أو البيئة الخارجية حيث يهدف إلى التعرف على أفضل المنافسين ومقارنة الأداء معهم لتحديد فجوة الأداء والعمل على تحسينها وكذلك التعرف على الاستراتيجيات المطبقة بهدف دعم المزايا التنافسية للمشاة أو الحصول على مزايا تنافسية جديدة". (سيد، سيد عبد الفتاح، ٢٠١٠، ص ١٥٦)

ويعمل أسلوب المقاييس المرجعية على توفير نماذج لمراحل التشغيل بأقل التكاليف الممكنة مع وضع طرق لتقليل نسب المعيب والفاقد والتالف والتغلب على أي صعوبات أثناء عملية الإنتاج

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

ومن الضروري ان تلتزم المنشأة باستخدام المقاييس المرجعية باستمرار ومتابعتها وتحسينها وذلك حتى تحقق المقاييس المرجعية التغيرات والتحسينات في الاداء وذلك طوال فترة حياة المنتج بما يحقق تخفيض للتكاليف.

٣/٢/١/٣ مرحلة ما بعد الانتاج: -

تنقسم مرحلة ما بعد الانتاج الى مرحلتين مرحلة التسويق والبيع ومرحلة ما بعد البيع.

اولاً: مرحلة التسويق والبيع:

يمر المنتج خلال هذه المرحلة بعده خطوات: -

١. مرحلة التقديم: -
من الضروري في هذه المرحلة ان يتم التعريف بالمنتج وتكون تكاليف التسويق في هذه المرحلة مرتفعة وليس هناك أرباح بل من الممكن ان تكون هناك خسائر في هذه المرحلة نتيجة قلة المبيعات.
٢. مرحلة النمو: -
تبدأ المنافسة في هذه المرحلة نتيجة معرفة العميل بالمنتج ورغبة المنشأة في كسب مكان بالسوق وبالتالي تزيد المبيعات.
٣. مرحلة النضج: -
في هذه المرحلة تكون المنافسة شديدة جداً وتصل المبيعات والمنافسة إلى درجة مرتفعة وتتبع المنشأة في هذه المرحلة سياسة خفض التكلفة للمحافظة على مكانتها بالسوق.
٤. مرحلة التدهور: -
في هذه المرحلة تنخفض المبيعات للحد الذي يجعل من الصعب الاستمرار في تقديم هذا المنتج فيكون امام المنشأة اما الشراء من الخارج او الغاء المنتج نهائياً.

ثانياً: مرحلة ما بعد البيع:

لا تنتهي دورة حياة المنتج عند نقطة تسليمه للعميل بل تستمر لتشمل الصيانة والضمان والخدمات التي تقدم للعميل بعد المنتج بالإضافة إلى ارتباط مرحلة ما بعد بيع المنتج أيضاً بالتخلص من المنتج وتخريده، لذلك يجب ان ترتبط مرحلة ما بعد البيع بما قبلها من مراحل حتى يتم الوصول إلى تحديد أقل تكلفة للمنتج و اعلي ربحية ممكنة.

بناء على ما سبق فان الباحث يري انه يمكن في هذه المرحلة (مرحلة ما بعد البيع) استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات التالية:

- ١- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب الهندسة العكسية.
- ٢- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب تحليل التحسين المستمر.
- ٣- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية.
- ٤- استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب الجودة الشاملة.

١. أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب الهندسة العكسية:

يهدف أسلوب الهندسة العكسية إلى مقارنة مقاييس الأداء داخل المنشأة بمقاييس الأداء خارج المنشأة للوصول إلى الفجوة بينهما ومحاولة معالجتها من خلال دراسة المنتج المنافس لتقليل التكاليف وتحديد مواطن التحسين. وذكر الهجان، عبد العزيز محسن، (٢٠١٦، ص ٥١٢) ان أسلوب الهندسة العكسية يمد المنشأة بمعلومات عن تكلفة المنتجات المنافسة حيث يقوم المهندسون داخل المنشأة بفك وتحليل المنتج المنافس لاختبار مكوناته من حيث طريقة تصميمه، وتكلفته المخططة ومستوي الأداء الوظيفي له والعمليات المحتملة لإنتاج المنتج وذلك من اجل خفض التكلفة مع الحفاظ علي الجودة.

لذلك فإن الترابط بين هذا الأسلوب وأسلوب التكلفة المستهدفة يمكن المنشأة من تحديد

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج لأنه يدرس منتجات المنافسين وينقل أي مزايا نسبية للمنتجات المنافسة للاستفادة منها في تصميمات المنشأة.

٢. أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب التحسين المستمر:

أن هدف أسلوب التحسين المستمر هو العمل على جعل التكلفة الفعلية للمنتج أقل من التكلفة المحددة مسبقاً له مع تجنب حدوث انحرافات غير مفضلة بالإضافة إلى تحميل مسؤولية تخفيض التكلفة وأجراء التحسينات إلى العاملين لكونهم الأقدر علي اكتشاف مواطن الضعف التي يمكن إجراء التحسينات بها وتخفيض التكاليف، ومثل هذا الأجراء يعمل علي تحقيق رضا للعاملين وذلك يعتبر أساس تحسين وتطوير الأداء المرتبط بمرحلة ما بعد الإنتاج ومقارنته بالأداء في المنشآت الأخرى.

٣. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة بأسلوب المقاييس

المرجعية:

يساعد أسلوب المقاييس المرجعية في مرحلة ما بعد الإنتاج في تقييم الأداء بالمقارنة بالمنشآت الأخرى كما انه يتم طرح أساليب التعبئة والتغليف والتوزيع في المنشآت المنافسة للوصول إلى تخفيض التكاليف مع الحفاظ علي الجودة.
ويمكن تطبيق هذا الأسلوب في جميع مراحل دورة حياة المنتج ولا يقتصر تطبيقه على مرحلة دون الأخرى ولكن يؤثر في مرحلتي الإنتاج وما بعد الإنتاج بوضوح أكثر، لأنه يقوم بدراسة الاداء الداخلي للمنشأة، وتجميع المعلومات عن المنشآت المنافسة وذلك تمهيداً لتحديد المجالات التي سيتم وضع المقاييس المرجعية لها. وهذه المقاييس تتضمن مقاييس مالية مثل زيادة المبيعات، زيادة الدخل ومقاييس غير مالية مثل تحسين الجودة وتخفيض التكاليف.

٤. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة مع الاستعانة بأسلوب الجودة الشاملة:

ان أسلوب الجودة الشاملة يعتبر من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لتحسين الموقف التنافسي لأي منشأة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، فاستخدام أسلوب التكلفة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

المستهدفة بالاستعانة بأسلوب الجودة الشاملة يؤدي إلى تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، زيادة الأرباح على مدى دورة حياة المنتج وبالتالي زيادة المقدرة على المنافسة.

ولا تقتصر تكاليف الجودة على مرحلة معينة من مراحل دورة حياة المنتج وإنما تختلف نسبتها من مرحلة إلى مرحلة لذلك فكلما انخفضت تكاليف الجودة على مدى دورة حياة المنتج كلما أمكن تخفيض التكلفة بشكل عام للمنتج مع الحفاظ على الجودة.

وقد ذكر فليح، عبد المنعم، (٢٠٠٧، ص ٢٢٠) ان هناك علاقة بين تكاليف الجودة وبين مراحل دورة حياة المنتج، فهناك علاقة واضحة بين تكاليف الجودة وبين مرحلتي ما قبل الإنتاج والإنتاج (تكاليف المنع والتقويم) مما يستلزم ضرورة التخطيط الجيد لبرامج تحسين الجودة في مرحلة ما قبل الإنتاج والعمل على الالتزام بهذه البرامج في مرحلة الإنتاج وكذلك هناك علاقة بين تكاليف الفشل وبين مرحلتي الإنتاج وما بعد الإنتاج مما يتطلب ضرورة المتابعة والرقابة الجيدة والعمل على الالتزام بما تم تحديده في مرحلة ما قبل الإنتاج.

وبناء على العرض السابق فيري الباحث ان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة مع الاستعانة بالأدوات والأساليب المساندة له يمكن المنشأة من تخفيض تكاليفها في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وتحسين جودة المنتج نفسه وايضاً يتضح ان جميع مراحل حياة المنتج (مرحلة ما قبل الإنتاج – مرحلة الإنتاج – مرحلة ما بعد الإنتاج) هي مراحل متداخلة ، كل مرحلة تؤثر على الأخرى كما ان الأدوات المساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة أيضاً متداخلين مع بعضهم البعض ومتداخلين مع مراحل دورة حياة المنتج أي انه يمكن الاستعانة بأسلوب واحد من الأساليب المساندة في أكثر من مرحلة لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة لذلك فمن الضروري النظر إلى مراحل دورة حياة المنتج نظرة شاملة واعتبارها وحدة واحدة وأيضاً الاختيار المناسب لأسلوب المساندة في كل مرحلة حتي يتم النظر إلى المنشأة بشكل كلي متكامل وذلك لتعظيم منفعة المنشأة ككل .

١/٤ المحور الرابع: الدراسة الميدانية

تقوم منشآت قطاع المقاولات بدور اقتصادي بارز في نمو أي دولة من خلال دورها الاستراتيجي لكونها ترتبط بالعديد من الصناعات. وهذا القطاع يقابل صعوبات كثيرة عند تلبية رغبات العملاء، لأنه يحتاج إلي دراسة السوق بكفاءة وتحديد مواصفات واحتياجات العملاء وتقدير التكلفة وهامش الربح المستهدف، ومنشآت قطاع المقاولات تعمل في ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة وذلك بسبب طبيعة النشاط الذي يتسم بعدم دقة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لمدة طويلة، وايضاً بسبب أن إدارة المشروعات تسعى دائماً لاستخدام اساليب متقدمة في إدارة التكلفة وتحسين أداء المشروعات لتحقيق التوازن بين عامل الزمن وعامل التكلفة والجودة حتى يتم إنجاز عمليات المشروع في أقل فترة زمنية متاحة وبأقل تكلفة ممكنة وتحقيق افضل جودة.

لذلك فإن منشآت قطاع المقاولات تحتاج إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بداية من مرحلة التخطيط والتصميم حتى مرحلة ما بعد البيع أي خلال دورة حياة المنتج بالإضافة إلى استخدام الأساليب المساعدة لتحقيق رقم التكلفة المستهدفة عن طريق تحديد التكلفة المستهدفة ثم تخفيض التكاليف لتصل إلى التكلفة المستهدفة مع الحفاظ علي الجودة والسعي لتحسينها.

١/١/٤: مجتمع وعينة البحث:

عينة البحث تتكون من منشأتين بقطاع المقاولات تابعين للشركة القومية (القابضة) للتشييد والتعمير، وهي شركة مساهمة مصرية خاضعة للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وتتميز بتنوع المشروعات التي تقوم بتنفيذها سواء كانت مشروعات حكومية أو خاصة، وايضاً تتميز بضخامة رؤوس الأموال المستثمرة بمشروعاتها.

وتتمثل عينة الدراسة في المنشآت التالية كمصدر لتجميع البيانات الاولية بناء حجم رأس المال المدفوع والمرخص:

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تنفيذ التكليف ...
د/ رباب حمدي جميل

١- (مختار ابراهيم) المقاولات المصرية: وهي إحدى المنشآت التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير وهي منشأة تابعة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون رقم 203 لسنة 1991 المنشأة عضو بالاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء ومصنفة بالفئة الأولى تحت رقم 80. وتقوم المنشأة بكافة أعمال المقاولات والإنشاءات والأشغال العامة.

- رأس المال المرخص: 500 مليون جنيه مصري

- رأس المال المدفوع: 200 مليون جنيه مدفوعة بالكامل وموزعة على 40

مليون سهم قيمة كل سهم 5 جنيهات وجميعها أسهم نقدية.

٢- (حسن علام) النصر العامة للمقاولات: وهي إحدى المنشآت التابعة للشركة القابضة للتشييد والتعمير وهي منشأة تابعة مساهمة مصرية خاضعة لأحكام القانون رقم 203 لسنة 1991 الشركة تقوم بإنشاء وتنفيذ المشاريع من الدرجة الأولى طبقاً لتصنيف الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء، وتقوم المنشأة بجميع أنواع الإنشاءات والمقاولات والأشغال العامة مثل المباني العامة - الإسكان - الوحدات سابقة التجهيز - المصانع - المستشفيات - الفنادق - المباني المدنية والسياحية - المرافق.

- رأس المال المرخص: 750 مليون جنيه مصري

- رأس المال المدفوع: 300 مليون جنيه مصري

ويشمل مجتمع البحث موظفي منشآت قطاع المقاولات من محاسبين ومهندسين، وقد قام الباحث بتوزيع (٨٢) قائمة استقصاء على عينة البحث، وقد بلغت القوائم التي تم استلامها (٦٨) قائمة استقصاء بنسبة استجابة بلغت ٨٢,٩٣%، هي نسبة جيدة جداً لإجراء الاختبارات الإحصائية وتم تحديد حجم العينة للبحث باستخدام معادلة روبرت ماسون

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

جدول (١/٤) يوضح الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة

م	بيان	العدد الاستثمارات الموزعة	العدد الاستثمارات المستلمة	النسبة
١	المنشآت محل الدراسة :			
	(حسن علام) النصر العامة للمقاولات	52	42	80.76%
	(مختار ابراهيم) المقاولات المصرية	30	26	86.66%
	الاجمالي	82	68	82.93%
٢	المستوى المهني للمشاركين في الاستقصاء:			
	مدير مالي		7	10.29%
	رئيس حسابات		5	7.39%
	محاسب تكاليف		16	23.52%
	مهندس استشاري		8	11.76%
	مدير مشروع		9	13.23%
	مهندس تشيد وبناء		12	17.64%
	مهندس معماري		11	16.17%
			<u>68</u>	<u>100%</u>

٢/١/٤ الأحصاء الوصفي لتوضيح أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج (دراسة ميدانية)

تهدف هذه المجموعة من العبارات الى تحديد إثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات:

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

جدول (٢/٤) يوضح الإحصاء الوصفي لأثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة <u>بمرحلة ما قبل الإنتاج</u> بمنشآت قطاع المقاولات.	4.4400	0.64397	14.50	1
٢	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة <u>بمرحلة الإنتاج</u> بمنشآت قطاع المقاولات.	4.3200	0.65278	15.11	2
٣	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة <u>بمرحلة ما بعد الإنتاج</u> بمنشآت قطاع المقاولات.	4.4200	0.67279	15.22	3
٤	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مراحل دورة حياة المنتج وتحديد أوجه القصور لتحسينها.	4.4082	0.67449	15.30	4
٥	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة <u>بمرحلة ما قبل الإنتاج</u> في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:				

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

5	15.59	0.66425	4.2600	هندسة القيمة.	١/٥
9	17.14	0.74066	4.3200	سلسلة القيمة.	٢/٥
16	25.66	0.90824	3.5400	جداول التكلفة.	٣/٥
6	15.89	0.70247	4.4200	المقاييس المرجعية.	٤/٥
17	26.15	0.86307	3.3000	التحليل الوظيفي للتكلفة.	٥/٥
15	21.87	0.84853	3.8800	الهندسة المتزامنة.	٦/٥
1٨	26.1٠	0.8٣30٥	3.٢٠00	دالة توظيف الجودة.	٧/٥
1٩	2٥.1٠	0.٧6٤0٢	3.٢000	تكلفة الهدف	٨/٥
٢٠	2٤.15	0.٦٩٢07	3.٠000	إعادة هندسة العملية	٩/٥
يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:					٦
10	17.45	0.78870	4.5200	التحسين المستمر.	١/٦
14	21.12	0.73512	3.4800	تحليل سلسلة القيمة.	٢/٦
7	17.09	0.73540	4.3000	المقاييس المرجعية.	٣/٦
يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما بعد الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:					٧
11	18.74	0.70826	3.7800	الهندسة العكسية.	١/٧
12	19.36	0.71257	3.6800	التحسين المستمر.	٢/٧
8	17.10	0.73540	4.3000	المقاييس المرجعية.	٣/٧
13	20.74	0.73429	3.5400	الجودة الشاملة.	٤/٧
	11.53	0.45141	3.9153	المتوسط العام	

- يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال الأول ان مفردات عينة البحث اظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على ان *استخدم* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما قبل الإنتاج يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة (أسلوب هندسة القيمة – أسلوب سلسلة القيمة – أسلوب جداول التكلفة – أسلوب المقاييس المرجعية – أسلوب التحليل الوظيفي للتكلفة – أسلوب الهندسة المتزامنة – أسلوب دالة توظيف الجودة- أسلوب تكلفة الهدف – أسلوب إعادة هندسة العملية) بمعامل اختلاف معياري ١٤.٥٠% ومتوسط حسابي ٤.٤٤٠٠.
- وقد أظهرت مفردات عينة البحث أن استخدام أسلوب هندسة القيمة له تأثيراً بمرحلة ما قبل الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمعامل اختلاف معياري ١٥.٥٩% ومتوسط حسابي ٤.٢٦٠٠ يليه استخدام أسلوب المقاييس المرجعية بمعامل اختلاف معياري ١٥.٨٩% ومتوسط حسابي ٤.٤٢٠٠ ثم أسلوب سلسلة القيمة بمعامل اختلاف معياري ١٧.١٤% ومتوسط حسابي ٣.٥٤٠٠
- وأيضاً يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال الثاني ان مفردات عينة البحث اظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على ان *استخدم* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة الإنتاج يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة (أسلوب التحسين المستمر – أسلوب تحليل سلسلة القيمة – أسلوب المقاييس المرجعية) بمعامل اختلاف معياري ١٥.١١% ومتوسط حسابي 4.3200.
- وقد أظهرت مفردات عينة البحث أن استخدام أسلوب المقاييس المرجعية له تأثيراً بمرحلة الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمعامل اختلاف معياري ١٧.٠٩% ومتوسط حسابي ٤.٣٠٠ يليه استخدام أسلوب التحسين المستمر بمعامل اختلاف معياري ١٧.٤٥% ومتوسط حسابي ٤.٥٢٠٠ ثم أسلوب تحليل سلسلة القيمة بمعامل اختلاف معياري ٢١.١٢% ومتوسط حسابي ٣.٤٨٠٠.
- وأيضاً يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال الثالث ان مفردات عينة البحث اظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على ان *استخدم* أسلوب التكلفة

- المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما بعد الإنتاج يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة (أسلوب الهندسة العكسية - أسلوب التحسين المستمر - أسلوب المقاييس المرجعية - أسلوب الجودة الشاملة) بمعامل اختلاف معياري ١٥.٢٢% ومتوسط حسابي 4.4200.
- وقد أظهرت مفردات عينة البحث أن استخدام أسلوب المقاييس المرجعية له تأثيراً بمرحلة ما بعد الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمعامل اختلاف معياري ١٧.١٠% ومتوسط حسابي ٤.٣٠٠ يليه استخدام أسلوب الهندسة العكسية بمعامل اختلاف معياري 18.74% ومتوسط حسابي 3.7800 ثم أسلوب التحسين المستمر بمعامل اختلاف معياري 19.36% ومتوسط حسابي 3.6800.
- وأيضاً يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال الرابع ان مفردات عينة البحث اظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على ان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمنشآت قطاع المقاولات يتم من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مراحل دورة حياة المنتج وتحديد أوجه القصور لتحسينها بمعامل اختلاف معياري ١٥.٣٠% ومتوسط حسابي 4.4082.
- ويتضح من الجدول (٢/٤) ان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بأسلوب هندسة القيمة يساعد في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمرحلة ما قبل الإنتاج ، ثم يدعمه في مرحلة الإنتاج الاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية ، ثم الاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية بمرحلة ما بعد الإنتاج وذلك لان استخدام أسلوب هندسة القيمة قادر علي تخفيض التكاليف الخاصة بالمنتج دون التضحية بمواصفاته الأساسية عن طريق الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ومن ثم خفض مسببات التكلفة للأنشطة التي تضيف قيمة وايضاً تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج، ثم يتم الاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية في مرحلة الإنتاج وما بعد الإنتاج ، لأنه في مرحلة الإنتاج يعمل علي توفير نماذج لمراحل التشغيل باقل التكاليف الممكنة مع وضع طرق لتقليل نسب

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له فهي تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

التالف والفاقد والمعيب والتغلب علي أي صعوبات أثناء عملية الإنتاج ، اما فيما يخص مرحلة ما بعد الانتاج فانه يقوم بدراسة الاداء الداخلي للمنشأة وتجميع المعلومات عن المنشآت المنافسة حتي يتم وضع مقاييس مرجعية للمنشأة ، لذلك فان أسلوب المقاييس المرجعية يمكن تطبيقه في جميع مراحل دورة حياة المنتج.

- وأيضاً يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال الخامس ان أكثر الأدوات والأساليب المساندة استخداماً لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمرحلة ما قبل الإنتاج:

- ١- أسلوب هندسة القيمة ٢- أسلوب المقاييس المرجعية ٣- أسلوب سلسلة القيمة
- ٤- أسلوب الهندسة المترامنة
- ٥- أسلوب جداول التكلفة
- ٦- أسلوب التحليل الوظيفي للتكلفة
- ٧- أسلوب دالة توظيف الجودة
- ٨- أسلوب تكلفة الهدف
- ٩- أسلوب إعادة هدسة العملية

- وأيضاً يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال السادس ان أكثر الأدوات والأساليب المساندة استخداماً لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمرحلة الإنتاج:

- ١- أسلوب المقاييس المرجعية
- ٢- أسلوب التحسين المستمر
- ٣- أسلوب سلسلة القيمة

- وأيضاً يتضح من الجدول (٢/٤) فيما يخص السؤال السابع ان أكثر الأدوات والأساليب المساندة استخداماً لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات بمرحلة ما بعد الإنتاج:

- ١- أسلوب المقاييس المرجعية
- ٢- أسلوب الهندسة العكسية
- ٣- أسلوب التحسين المستمر
- ٤- أسلوب الجودة الشاملة.

وبناءً على ذلك يمكن استنتاج ما يلي: -

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

١. أن هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما قبل الإنتاج وخاصة (عند استخدام أسلوب هندسة القيمة) وبين تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٢. أن هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما قبل الإنتاج وخاصة (عند استخدام أسلوب المقاييس المرجعية) وبين تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٣. أن هناك علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في مرحلة ما بعد الإنتاج وخاصة (عند استخدام أسلوب المقاييس المرجعية) وبين تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.

٣/١/٤ ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات البحث:

جدول (٣/٤) يوضح معامل الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة باستخدام معامل الفايرونيباخ

م	دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج (دراسة ميدانية)	معامل الثبات	معامل الصدق
١	أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة	0.890	0.950
٢	الأدوات المساندة له	0.868	0.934
٣	تخفيض التكاليف	0.837	0.915
٤	تحسين الجودة	0.821	0.910
٥	دورة حياة المنتج	0.817	0.905
	إجمالي متغيرات البحث	0.944	0.972

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

جدول (٣/٤) يوضح انه تم الاستعانة بمعامل ثبات الفاكرونباخ لقياس مدى ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات البحث، وقد اتضح الثبات المرتفع لأجمالي متغيرات البحث حيث بلغ (٠.٩٤٤) وذلك انعكس على معامل الصدق الذي بلغ (٠.٩٧٢) وذلك يدل على الثبات وصدق المحتوى لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له. والجدير بالذكر ان اعلى معامل ثبات لمحتوى متغيرات البحث كان أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمعامل ثبات (٠.٨٨٧) ومعامل صدق (٠.٩٤٢) يليه الأدوات المساندة له بمعامل ثبات (٠.٨٦٨) ومعامل صدق (٠.٩٣٤) ثم تخفيض التكاليف بمعامل ثبات (٠.٨٣٧) ومعامل صدق (٠.٩١٥) ثم تحسين الجودة بمعامل ثبات (٠.٨٢١) ومعامل صدق (٠.٩١٠) ثم دورة حياة المنتج بمعامل ثبات (٠.٨١٧) ومعامل صدق (٠.٩٠٥)

٤/١/٤ اختبار T test لاختبار فروض البحث

٤/١/٤/٤ اختبار(ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع البحث لقياس مدى الموافقة على وجود أثر لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات:

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

جدول (٤/٤) يوضح اختبار T test لاختبار فروض البحث

اختبار (ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات:

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الخطأ المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	القرار	
					مستوى المعنوية	الدالة
١	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة ما قبل الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.	4.3536	.11744	8.194	.000	***
٢	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.	4.3477	.09920	9.567	.000	***
٣	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة ما بعد الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.	3.7845	.17284	2.320	.025	*
٤	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مراحل دورة حياة المنتج وتحديد أوجه القصور لتحسينها.	3.4091	.15700	0.058	.954	غير دالة

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

					يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما قبل الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:	٥
***	.000	6.481	.12414	4.2045	هندسة القيمة.	١/٥
***	.000	9.535	.09630	4.3182	سلسلة القيمة.	٢/٥
***	.000	8.192	.11764	4.3636	جداول التكلفة.	٣/٥
***	.000	9.566	.09919	4.3488	المقاييس المرجعية.	٤/٥
*	.025	2.316	.17074	3.7955	التحليل الوظيفي للتكلفة.	٥/٥
***	.000	6.143	.11986	4.1364	الهندسة المتزامنة.	٦/٥
***	.000	2.٢١٥	.1٦07٣	3.٦٨٢5	دالة توظيف الجودة.	٧/٥
***	.000	2.٢٠6	.1٥0٣4	3.٥9٣٤	تكلفة الهدف	٨/٥
***	.000	2.١١٤	.1٤074	3.٤95٠	إعادة هندسة العملية	٩/٥
					يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:	٦
***	.000	7.586	.09748	4.1395	التحسين المستمر.	١/٦
**	.004	3.032	.15077	3.8571	تحليل سلسلة القيمة.	٢/٦
غير دالة	.112	1.622	.14573	3.6364	المقاييس المرجعية.	٣/٦
					يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما بعد الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:	٧

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

*	.017	2.479	.14822	3.7674	الهندسة العكسية	١/٧
*	.021	2.398	.15546	3.7727	التحسين المستمر	٢/٧
**	.004	3.082	.12833	3.7955	المقاييس المرجعية	٣/٧
***	.000	8.095	.10572	4.2558	الجودة الشاملة	٤/٧
***	.000	7.839	.07503	3.9881	الاجمالي العام	

* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05) ** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01) *** دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001)

ويتضح من الجدول (٤/٤) الآتي:

انه يوجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع البحث نحو مدى الموافقة على وجود أثر لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.05) مما يدل على رفض فرض العدم بمتوسط حسابي لمجتمع البحث قد بلغ (3.4) على مقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل بمتوسط حسابي لمجتمع البحث أكبر من (3.4) وهذا ما يؤكد صحة الفرض البحثي فيما يتعلق بوجود اثر لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات ، ثم تم استخدام اختبار (ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع البحث لقياس مدى الموافقة على وجود أثر لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات واتضح وجود دلالة إحصائية بين اراء المستجيبين في عينة البحث ومجتمع البحث وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) مما يدل على رفض فرض العدم بمتوسط حسابي قدره (٣.٤) طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل بمتوسط حسابي اكبر من (٣.٤) وبناء على ذلك:

١. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب هندسة القيمة بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٢. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب سلسلة القيمة بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٣. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب جداول التكلفة بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٤. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٥. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب التحليل الوظيفي للتكلفة بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٦. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب الهندسة المتزامنة بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٧. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب دالة توظيف الجودة بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
٨. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب تكلفة الهدف بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.

٩. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب إعادة هندسة العملية بمرحلة ما قبل الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١٠. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب التحسين المستمر بمرحلة الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١١. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب تحليل سلسلة القيمة بمرحلة الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١٢. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية بمرحلة الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١٣. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب الهندسة العكسية بمرحلة ما بعد الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١٤. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب التحسين المستمر بمرحلة ما بعد الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١٥. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية بمرحلة ما بعد الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.
١٦. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين *استخدام* أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بأسلوب الجودة الشاملة بمرحلة ما بعد الإنتاج مما يسهم في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات.

١٧. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة ما قبل الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.

١٨. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.

١٩. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة ما بعد الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.

الخلاصة والنتائج التوصيات

تشهد بيئة التصنيع الحديثة العديد من التغيرات التي تؤثر على منشآت الاعمال مثل تنوع رغبات العملاء، زيادة الوعي لدى العملاء، شدة المنافسة وقصر دورة حياة المنتج، لذلك تسعى منشآت الاعمال الى مواجهة مثل هذه التغيرات والتحديات عن طريق العمل على تخفيض التكاليف وطرح منتجات ذو جودة مرتفعة مع الحفاظ على خدمات ما بعد البيع. وقد اتجهت منشآت الاعمال في بيئة التصنيع الحديثة الى زيادة حجم العملاء لديها عن طريق فتح اسواق جديدة وبذلك زادت التحديات التي تواجه هذه المنشآت لأنها تحتاج الى توفير اساليب حديثة من شأنها تخفيض تكلفة الخدمات والمنتجات المقدمة مع الحفاظ على الجودة حتى تستطيع اختراق هذه الاسواق.

وقد تناول هذا البحث توضيح أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات. وقد تناول البحث ذلك من خلال:

- ١- تناوله لجوانب دورة حياة المنتج للتعرف على تفاصيلها ومراحلها وتكاليفها.
- ٢- تناوله لجوانب أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة.

- ٣- تناول البحث دراسة العلاقة بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في:
- أ- مرحلة ما قبل الإنتاج.
 - ب- مرحلة الإنتاج.
 - ت- مرحلة ما بعد الإنتاج.
- ٤- ثم بعد ذلك تم اجراء الدراسة الميدانية على منشآت قطاع المقاولات.
- **وقد تم التوصل الى النتائج التالية:**
- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الاساليب التي يمكن استخدامها في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة لان نقطة البداية لهذا الاسلوب هي السوق، لذلك يتم تخطيط وتصميم المنتجات في ضوء رغبات العملاء وبالسعر الذي يقبلوه في ظل المنافسة الشرسة التي تواجهها هذه المنشآت.
 - ان تكلفة دورة حياة المنتج عبارة عن تكلفة المنتج من المهد إلى اللحد أي البداية من مرحلة ولادة الفكرة الى مرحلة اضمحلاله وتخريده.
 - انه في مرحلة ما قبل الإنتاج يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات التالية:
 - بالاستعانة بأسلوب هندسة القيمة.
 - بالاستعانة بأسلوب سلسلة القيمة.
 - بالاستعانة بأسلوب جداول التكلفة.
 - بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية.
 - بالاستعانة بأسلوب التحليل الوظيفي للتكلفة.
 - بالاستعانة بأسلوب الهندسة المتزامنة.
 - بالاستعانة بأسلوب دالة توظيف الجودة.
 - بالاستعانة بأسلوب تكلفة الهدف.
 - بالاستعانة بأسلوب إعادة هندسة العملية.

- انه في مرحلة الإنتاج يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات التالية:
 - بالاستعانة بأسلوب التحسين المستمر.
 - بالاستعانة بأسلوب تحليل سلسلة القيمة.
 - بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية.
- انه في مرحلة ما بعد الإنتاج يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات التالية:
 - بالاستعانة بأسلوب الهندسة العكسية.
 - بالاستعانة بأسلوب تحليل التحسين المستمر.
 - بالاستعانة بأسلوب المقاييس المرجعية.
 - بالاستعانة بأسلوب الجودة الشاملة.

- التوصيات:

- من خلال ما سبق وبناء على النتائج السابقة يقدم الباحث التوصيات التالية:
- ١- العمل على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأساليب والأدوات المساندة له في كافة منشآت الاعمال بمراحل دورة حياة المنتج لتخفيض التكلفة وتحسين الجودة.
 - ٢- عدم الاهتمام بمرحلة تصميم وتخطيط المنتج فقط وانما الاهتمام بكافة مراحل دورة حياة المنتج.
 - ٣- تشجيع منشآت الاعمال في الصناعات المختلفة على تبني التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ليتثنى لتلك المنشآت مواجهة المنافسات الشرسة في الأسواق المحلية والعالمية.
 - ٤- ضرورة متابعة جميع مراحل دورة حياة المنتج لمعرفة المشاكل واسبابها ومعالجتها بشكل فوري لكي لا تتأثر باقي المراحل.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

- باسيلي، مكرم عبد المسيح، (٢٠٠٧)، " المحاسبة الإدارية – الأصالة - المعاصرة "، المكتبة العصرية.
- عبد السلام، أيمن عبد العزيز، (٢٠١٤)، "ادارة مشروعات التشييد"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- عليان، عبد الرحمن محمود، (٢٠١٢)، "دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الادارية، القاهرة، بدون ناشر.
- فليح، عبد المنعم، (٢٠٠٧)، "دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف"، الطبعة الثانية، مكتبة فيروز المعادي، القاهرة.

ب- الدوريات:

- الجبالي، محمد مصطفى، (٢٠٠١)، "نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص ٤٤٥-٤٩٨.
- الركابي، ناجي شايب، (٢٠١٣)، " تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج – دراسة حالة لشركة الصناعات الالكترونية ببغداد، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٩٦.
- الطنملي، سهير فتحي، (٢٠٠٢)، " أثر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تفعيل دور المنظمات الالكترونية في البيئة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص ١٨٥-٢١٤.
- الكبيجي، مجدي، (٢٠١٤)، " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة العلوم الادارية، الجامعة الأردنية، المجلد ٤١، العدد ٢، ص ص ١٧٠-١٩٠.
- الهجان، عبد العزيز محسن، (٢٠١٧)، "أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين اداء شركات قطاع المقاولات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد ٨، عدد ٢، ص ص ٥٠١-٥٢٤.

- الهجان، عبد العزيز محسن، (٢٠١٧)، " اثر استخدام اسلوب القياس المرجعي على تحسين اداء شركات قطاع المقاولات "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد ٨ ، عدد ٢ ، ص ص ٥٤٧-٥٢٥.
- جابر، خالد فتحي، (٢٠١٣)، "التكامل بين التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء المستشفيات المصرية – دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، المجلد الثالث، ص ص ٩٣٥-٩٧٥.
- راندا ، مرسى كيوان، (٢٠١٥)، " اطار مقترح للتكامل بين مدخلى التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم جابر الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة – حالة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول ، الجزء الثاني ، ص ص ٧٦٧ – ٨١٣ .
- سرور ، منال جابر ، صالح ، مهند هادي ، (٢٠١٧) ، "منهج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كأحد المناهج الحديثة لتخفيض التكاليف " ، مجلة دراسات ادارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، المجلد ٩ ، العدد ١٨ ، ص ص ٣٧٤ – ٣٤٥ .
- سيد ، عبد الفتاح سيد، (٢٠١٠) ، " استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الثاني ، الجزء الأول ، ص ص ٢١١-٢٧٩.
- شاهين، محمد أحمد، (٢٠١٦)، "دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، مجلد ٢٠، أبريل، ص ص ٤٤١-٥٢٩.
- طيفور، أحمد محمد، (٢٠١١)، "دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج"، مجلة كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، العدد ٣، ديسمبر، ص ص ٣٥٩-٣٨٨.
- عبد الدايم ، صفاء محمد ، (٢٠٠١)، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة – دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، ص ص ٤٥٩-٥٠٥.
- عبد الدايم ، صفاء محمد ، (٢٠١٠)، " دراسة تحليلية لمدخل المقارنة المرجعية كأحد الاتجاهات الحديثة لإدارة التكاليف ودعم القدرة التنافسية للمنشأة – دراسة تطبيقية " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والسبعون ، ص ص ١٩٩-٢٣٥.

- عبدالرحمن ، عاطف ، " اطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي يهدف إلي تعظيم قيمة المنشأة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد ١٧ ، العدد ٢ ، ص ص ١٢١ - ١٥٤ .
- عيسى، حسين محمد، (٢٠٠١)، "إطار مقترح لتطبيق التكلفة المستهدفة دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثاني ابريل.
- غنيم، عادل محمد، (٢٠١٨)، " استخدام مصفوفة نشر الجودة في دعم مستويات الأداء القياسية بالتطبيق على جامعة ببشة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، المجلد (٢٦) ، العدد الثاني ، ص ص ١-٤٠.
- فودة، شوقي السيد،(٢٠٠٧) ، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية استكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثالث، ص ص ١٨٧- ٢٥٣.
- لطفي ، محمد على ، (٢٠١٠) ، " استخدام اساليب تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لتحسين اداء المنظمات الصناعية وزيادة قدرتها التنافسية - دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٤ ، العدد ١ ، ص ص ١٠٧ - ١٦٧ .
- محمد ، فادية ناجي ، (٢٠١٦) ، " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة بهدف زيادة جودة المعلومات التكاليفية وتطوير المنتجات " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد السابع ، ص ص ١٧٠ - ١٩٨ .
- محمد ، فتح الإله ، أحمد ، على ، (٢٠١٩) ، "واقع استخدام الاساليب الاستراتيجية لادارة التكلفة وتقييم الاداء في المنشآت الصناعية في السودان - دراسة مسحية على شركات قطاع الصناعات التحويلية في ولاية الخرطوم"، المجلة العلمية للاقتصاد والادارة ، المجلد ٧ ، العدد ١ ، ٢٠١٩ ، ص ص ٤٩ - ٦٥ .
- مفتي ، محد حسن ،(٢٠٠٤) ، " دراسة وتحليل تكلفة دورة حياة المنتج في الصناعات الثقيلة - دراسة تطبيقية علي عينة من شركات المقاولات بمدينة جدة " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مجلد ٢٨ ، العدد ٣ ، ص ص ٦٤ - ١٠٦ .
- منصورى ، عبدالرحمن البكري ، عبدالله ، محمد ، (٢٠١٨) ، " دور اسلوب التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة - دراسة ميدانية على مصانع البوهيات السودانية " ، مجلة الدراسات العليا ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، مجلد ١٢ ، العدد ٤٧ ، ص ص ١٧٣ - ١٩٠ .

ج- الرسائل العلمية:

- ابو رغيف، عباس منهل، (٢٠١٢)، " استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كاطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية / واسط"، رسالة دكتوراة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
- النوم ، هبة عبدالوهاب ، (٢٠١٤)، "التكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة ونظام الانتاج في الوقت المجدد ودورة في خفض تكاليف الانتاجية (دراسة حالة صناعة الصابون بولاية الخرطوم) ، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- العبيدي ، عادل عطية ، (٢٠١٢)، "إطار مقترح لاستخدام اسلوب القياس المرجعي في تقييم الاستثمار في رأس المال الفكري بالمصارف التجارية الليبية – دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- النور ، أحمد عبد الله ، (٢٠١٢)، "تحليل علاقة التأثير المتبادل بين إستراتيجية إدارة التكلفة ونظام القياس المتوازن لتحسين الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة بالجمهورية اليمنية – دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- المسعودي، حيدر علي، (٢٠٠٨) ، " إمكانية تطبيق تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية لإدارة تكاليف الجودة وأثرها في تعزيز الميزة التنافسية – دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف" رسالة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد.
- حسن، منار حمدي، (٢٠١٠)، "ادارة التكلفة خارج المنشأة - مدخل لتطوير نظم التكاليف وتحسين الاداء دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير، محاسبة، كلية تجارة، جامعة القاهرة.
- سيد، عبد الفتاح سيد، (٢٠١٠)، "نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً"، رسالة دكتوراة، غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- عبده، حسين محمد ، (٢٠١٢)، "إطار محاسبي مقترح لتحقيق التكامل بين مدخلى إدارة العمليات على أساس الوقت ومصفوفة انتشار الجودة لزيادة القدرة التنافسية – دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- على ، محمد على، (٢٠١٧)، " دور اسلوب القياس المرجعي في ادارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تنفيذ التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

صناعة السكر بالسودان، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين،
السودان.

- فراج، إيمان أحمد ، (٢٠٠٩)، "نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن
والمقياس المرجعي للأداء لترشيد التكلفة في منظمات الأعمال مع دراسة تطبيقية"، رسالة
دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

A. Books

-Drury, C., (2004), "**Management and Cost Accounting**", 5th edition,
Thomson, USA.

-Horngren,C.,(1996), "**Introduction to Management
Accounting**", Third edition , ,Prentice-Hall, Inc

-Horngren, C., (2003),"**Cost Accounting a Managerial Emphasis**",10th
edition, New Jersey, Prentice Hall.

-Blocher, E., (2002), "**Cost Management: Strategic Cost Management:
The new tool for competitive advantage** ", New York, Mc Graw Hill.

-Hilton, R., (2005)," **Cost Management for business Decision**", 2nd
edition, McGraw Hill.

B-Articles:

- Apak,S., Erol , M., Elagoz, I., Atmaca, M., (2012) , "**The use of
Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost
Management** "Journal of Social and Behavioral Science, vol. 41,pp.528-
534 .

-Artto , k.,(1994)," **Life cycle cost concepts and methodologies**", journal
of cost manage ,Vol. 8, No. 3, pp. 28-32.

- Asrofah, T., Zailani, S., Fernando, Y., (2010), "**Best Practice** -
for the Effectiveness of Benchmarking in the Indonesian

Manufacturing Companies" Benchmarking An International Journal, Vol. 17, No. 1, pp. 115-143.

- Awawdeh, A., waleed, M., Sharairi, A., Jamal A., (2012), "The relationship between target costing and competitive Advantage of jourdanian private universities", International Journal of Business and management, vol.7, no.8, April, pp.123-142.
- Hayder , K, (2019)," Integration between open records and target cost to effectively manage supply chain costs ", Journal of Uncertain Supply Chain Management , vol.7, issue 2, pp.329-340.
- Blasini, J., Leist, S., (2013), " Success factors in process performance management", Business process management Journal, Vol. 19, No. 3, pp. 477-495
- Chan,D., Lam, P., Chan .J., Ma,T., Perkin , T., (2012)"A Comparative study of the benefits of Applying Target cost contracts between South Australia and Hong Kong", project Management Journal (PMJ) , vol.43, iss.2, pp.4:20, Available at : www.proquest.com
- Choe, J., (2013), "The complementary roles of target costing and IT infrastructure in the knowledge management of manufacturing firms", journal of accounting and organizational change, vol.9, iss. 4, pp. 55-78.
- Cooper,R.,(1994), "Target Costing System", Harvard Business School, Case No.9,pp.140-240.
- Cooper, R., Slagmulder , R.,(2004), " Interorganizational Cost Management and Relational Context", Accounting Organizations and Society,Vol.29,No.1,pp.1-26.
- Dunk , A., (2004) , "Product Life Cycle Cost Analysis : The impact of customer profiting , competitive advantage , and quality of information ", journal of Management and Accounting Reasearch, pp. 1-14.

- Ferreira, P., S., Toscano, C., Cunha, P., (2012), "Framework for performance measurement and management in a collaborative business environment", International Journal of productivity and performance management, Vol. 61, No. 6, pp. 672-690.
- Gholami,I., (2013), " Target costing as a new Approach of competitive Market” , Journal of American science , vol.9,iss.4 , pp.488:492, Available at www.proquest.com.
- Gliubicas,D.,D., Kanapickiene, R.,(2015) , " Contingencies Impact on strategic cost management usage in Lithuanian companies", Journal of social and Behavioral science vol.213 pp.254 – 260.
- Kato, Y., (1993), " Target Costing Support System: Lesson From Leading Japanese Companies", Management Accounting Research,Japan,Vol.4,No.1,March.
- Lee, R., (2013),"Target: carrying costs (reducing inventory yields savings opportunities, not guarantees)", Industrial Engineer journal, August, pp. 38-42.
- Lima , E., Costa . S., Angelis , J., Munik , J., (2012) , "performance measurement systems: A consensual analysis of their roles", International Journal of production Economics, May, vol. 1, No. 4, pp. 1-19.
- Majeed,A.,(2015), " The strategic impact of integration between target costing and continuous improvement techniques in achieving cost reduction and competitive advantage : An Analytical study, Merit Research Journal, Vol. 3 (4), , www.meritresearchjournals.org
- Martin, S., Silvi, R., (2013), "A framework for business analytics in performance management", International Journal of Productivity and performance management, Vol. 62, No. 1, pp. 110-122.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تنفيذ التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

- Mostafa , A., Said, E., (2016), " Integration Target Costing and Resources Consumption Accounting", Journal of Applied Management Accounting Research, June Vol. 14, No. 1, pp. 39-45.
- Rakhara, A., (2002) , " Building and life cycle costing ", Canadian Building, <http://irc.nrc-digest,curc.gc.ca.cbd212e.html>
- Razzouk,s., oqab , R., (2013), "The role of target costing Approach in Developing Banking services and reducing costs in the Jordanian commercial Banks", Available at [http:// www.Academia.edu](http://www.Academia.edu).
- Shouke, C., Zhuobin, W., Jie, L.,(2010), " Comprehensive Evaluation for Construction Performance in Concurrent Engineering Environment ", International Journal of Project Management , Vol.28,No.7.
- Vinayyak, K., Kodali, R., (2013)؛ " Benchmarking the quality function deployment models", Benchmarking: An International Journal, Vol.20,Iss:6,pp.825-854.

جامعة ٦ أكتوبر
كلية الاقتصاد والادارة
قسم المحاسبة
قائمة استقصاء موجهة للسادة موظفي ومهندسي منشآت قطاع المقاولات

الأستاذ الفاضل

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بدراسة ميدانية عن دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساندة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات ، وفي سبيل تحقيق ذلك يطيب لي الحصول على البيانات اللازمة للدراسة من خلال قائمة الاستقصاء المقدمة اليكم، حيث أن تعاونكم واهتمامكم بالإجابة عن أسئلة الاستقصاء بدقة وموضوعية سوف يساعدني في الحصول على النتائج العلمية المرجوة. مع ملاحظة ان أجابتكم ستعامل بسرية تامة وضمن إطار البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث / رباب حمدي جميل

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تنفيذ التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

• اسم المنشأة التي تنتمي إليها:

تعريف المصطلحات الواردة بقائمة الاستقصاء

التكلفة المستهدفة

أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، لتحقيق احتياجات العملاء والأرباح المستهدفة.

- إدارة التكلفة

اساس او نظام فرعى لإدارة التخطيط والرقابة بغرض تحقيق مجموعة من الاهداف.

-هندسة القيمة

اسلوب مكمل لمدخل التكلفة المستهدفة اذ يقوم بالبحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة اثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة الاداء للمنتج.

سلسلة القيمة

أنشطة سلسلة القيمة تمتد إلى خارج المنشأة حيث تركز أنشطة سلسلة القيمة على معرفة طبيعة العلاقة بين المنشأة والموردين من جهة، وبين المنشأة والعملاء من جهة أخرى.

جداول التكلفة

توفر المعلومات عن أثر استخدام الموارد الإنتاجية المتعددة، وطرق التصنيع المختلفة وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة بيانات عن هذه التكاليف.

-المقاييس المرجعية

أسلوب لقياس أنشطة وعمليات المنشأة بهدف المقارنة المستمرة والمنظمة لمؤشرات الأداء المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة مع مؤشرات الأداء الخاصة بالمنشآت المناظرة في المجال الذي تعمل به المنشأة للتعرف على نقاط القوة والضعف من أجل تحسين الأداء.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

-التحليل الوظيفي للتكاليف-

أسلوب من الممكن تطبيقه لدراسة تكاليف كل مكون من المكونات المختلفة للمنتج بالنسبة إلى القيمة التي يقدمها هذا المكون من وجهة نظر العميل، وتستخدم نتائج هذا التحليل في تحسين قيمة المنتج المقدمة للعملاء مع الحفاظ على مستويات التكاليف كما هي أو محاولة تخفيضها دون حدوث أي انخفاض في القيمة المقدمة للعملاء.

-الهندسة المتزامنة-

هي وسيلة لتخفيض زمن تطوير المنتج حيث يبدأ أعضاء فريق العمل عملهم في توقيتات زمنية معينة قد تكون متزامنة وبحيث تتقابل الاعمال وتنتهي جميعاً في موعد محدد.

-دالة توظيف الجودة-

وسيلة لتطوير جودة التصميم تهدف في المقام الأول إلى إرضاء العميل أي ترجمة متطلبات العميل إلى تصميمات ونقاط ضمان للجودة وذلك لاستخدامها طوال فترة الإنتاج.

-تكلفة الهدف-

أداة لإدارة التكلفة هدفها تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير.

-إعادة هندسة العملية-

يقصد به عملية إعادة تصميم جوهرية لعمليات المنشأة تتم لتحقيق تحسين جوهري في التكلفة والجودة

-التحسين المستمر-

تحسينات إضافية لعملية الانتاج الحالية، إذ ان هذه التحسينات تأخذ شكلاً من اشكال التطوير وتحسين الاداء لتخفيض نسبة الضياع والتالف وزيادة تدريب العاملين وتحفيزهم على تطبيق التغييرات اليومية الاضافية التي من الممكن ان تحسن التكاليف والجودة.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له فهي تنفيذ التكاليف ...
د/ رباب حمدي جميل

-تحليل سلسلة القيمة-

يتم تحديد العمليات والأنشطة اللازمة لإتمام المنتج و ابراز مسببات حدوث هذه الأنشطة لمعرفة العوامل المحركة والمسببات الرئيسية لحدوث تكلفة كل نشاط والعناصر والمتغيرات المؤثرة في هذه التكلفة ثم بعد ذلك يتم تحليل الأنشطة لمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والاخرى التي لا تضيف قيمة وتحديد مسبباتها وعناصر الانفاق المرتبطة بها واثار التخلص من هذه الأنشطة.

-الهندسة العكسية-

يتم المنشأة بمعلومات عن تكلفة المنتجات المنافسة حيث يقوم المهندسون داخل المنشأة بفك وتحليل المنتج المنافس لاختبار مكوناته من حيث طريقة تصميمه، وتكلفته المخططة ومستوي الأداء الوظيفي له والعمليات المحتملة لانتاج المنتج وذلك من اجل خفض التكلفة مع الحفاظ علي الجودة.

-الجودة الشاملة-

أسلوب الجودة الشاملة يعتبر من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لتحسين الموقف التنافسي لأي منشأة في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

- دورة حياة المنتج

الفترة التي يقضيها المنتج منذ دخوله إلى الأسواق وحتى اضمحلاله.

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

تهدف هذه المجموعة من العبارات الى تحديد إثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة خلال دورة حياة المنتج بمنشآت قطاع المقاولات:، يرجى من سيادتكم تحديد درجة الموافقة بوضع علامة (✓) امام الخيار الذى يمثل درجة موافقتكم على كل عبارة من العبارات التالية:

م	البيان	درجة الموافقة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة ما قبل الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.						
٢	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.						
٣	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بالاستعانة بالأدوات والأساليب المساعدة له في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمرحلة ما بعد الإنتاج بمنشآت قطاع المقاولات.						
٤	يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مراحل دورة حياة المنتج وتحديد أوجه القصور لتحسينها.						
٥	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما قبل الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:						
١/٥	هندسة القيمة.						
٢/٥	سلسلة القيمة.						
٣/٥	جداول التكلفة.						
٤/٥	المقاييس المرجعية.						
٥/٥	التحليل الوظيفي للتكلفة.						

دور أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة والأدوات المساعدة له في تخفيض التكاليف ...

د/ رباب حمدي جميل

م	البيان	درجة الموافقة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
٦/٥	الهندسة المتزامنة.						
٧/٥	دالة توظيف الجودة.						
٨/٥	تكلفة الهدف						
٩/٥	إعادة هندسة العملية						
٦	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:						
١/٦	التحسين المستمر.						
٢/٦	تحليل سلسلة القيمة.						
٣/٦	المقاييس المرجعية.						
٧	يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة التكلفة بمرحلة ما بعد الإنتاج في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة بمنشآت قطاع المقاولات من خلال الاستعانة بأسلوب:						
١/٧	الهندسة العكسية.						
٢/٧	التحسين المستمر.						
٣/٧	المقاييس المرجعية.						
٤/٧	الجودة الشاملة.						

الباحث / رباب حمدي جميل