

أثر التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة

مرورة عبد الله علي احمد

الملخص:

أدت التغييرات التكنولوجية الحديثة إلى حاجة المنشأة إلى تدعيم قدرتها التنافسية، من خلال تقديم خدمات ذات خصائص ومواصفات يقبلها العملاء، لا تقل أهمية عن خدمات المنافسين وبأسعار أقل منهم، من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف لدى المنافسين، حتى يمكن التفوق عليهم، ولذلك دعت الحاجة إلى البحث في أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة للوصول إلى أساليب مناسبة لدراسة التكامل بينهما وأثرة على ترشيد القرارات الاستراتيجية، ويمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أداة هامة لإدارة التكلفة، حيث تهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وذلك للاعتبارات التالية:

- **البعد الاستراتيجي لجهود خفض التكلفة:** حيث تتسع آفاق جهود خفض التكلفة لتأخذ في الاعتبار مؤثرات البيئة الخارجية وانعكاساتها، بالإضافة إلى الظروف والإمكانات الداخلية للمنشأة.
- **فعالية جهود خفض التكلفة:** تمتد جهود تخفيض التكلفة لتشمل مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، مما يعطي فعالية ونتائج أفضل لجهود خفض التكلفة، دون الانتظار لبدء الإنتاج وحوث الانحرافات، ويتم الاستعانة بأسلوب هندسة القيمة لاختيار بديل التصميم المناسب، الذي يحقق المواصفات المطلوبة في ضوء حدود التكلفة المستهدفة، حيث يحقق التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة الأهداف الآتية:

- التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنشأة.
- تحسين تكلفة المنتجات باستبعاد الأجزاء والمكونات غير الضرورية في تصميم المنتجات.
- دعم الميزة التنافسية للمنشأة بالتركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

Abstract:

The modern technological changes has led to the need of business to enhance its competitiveness, through the delivery of services have properties and characteristics that can be accepted by the clients and are no less important than the services of competitors and less than its prices. Through the identification of strength and weakness points of the competitors to surpass them, therefore the need arose to search on the methods of modern management accounting to access the appropriate methods for studying the integration between them and its effect on the rationalization of strategic decisions. The method of the Target Costing represents an important tool for the cost management, which aims to fulfill a competitive advantage of the business, for the following considerations:

- The Strategic Dimension of the efforts of cost reduction: where the prospects of efforts of cost reduction expand to take into consideration the influences of the external environment and its reflections, in addition to the internal circumstances and facilities of the business.
 - The effectiveness of efforts of cost reduction: the efforts of cost reduction extend to include the phase of planning designing of products, which gives better effectiveness and results to the efforts of cost reduction without waiting to begin producing and the deviation, and using the method of Value Engineering to select an alternative for the appropriate design which will achieve the required specifications in the light and limitations of the Target Costing, as the integration between the methods of the Target Costing and the Value Engineering accomplishes the following targets:
 - The conformity between the desires of client and the targets of business.
-

- Improving the cost of products by removing the unnecessary parts and components in the design of products.
- Support the competitiveness of business by focusing on the value-adding activities and excluding the ones that are not adding value.

موضوع البحث:

يعتبر النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة لكونها تؤدي دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ونتيجة للتطور التكنولوجي المستمر في عمليات التشغيل فقد أدى إلى عدم مسايرة المحاسبة الإدارية التقليدية لأداء المنشآت في ظل نظم التصنيع الحديثة لذلك يجب على الشركات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة.

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي، بالتالي زيادة قدرة المنشأة ومساعدتها على البقاء والاستمرار وإتباع هذا الأسلوب يوفر للمنشأة معلومات تمكنها في بيع المنتجات في سوق تنافسية بسعر يرضى العملاء نتيجة النجاح في خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة وتحقيق ربح مستهدف يرضى المساهمين (محمد شحاته، ٢٠١٠، ص ٦٦٥).

يعرف مدخل التكلفة المستهدفة بأنه " مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتمشى مع أسعار المنافسين ومحققاً للأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى تحديد سعر البيع المستهدف (زياد عودة، ٢٠٠٩، ص.٢٠١).

لذا سعت المنشآت جاهدة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من تخفيض التكلفة وتحسين القدرة التنافسية، فأسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة من الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة، إلا أن استخدام كل منها بشكل منفرد دون الاعتماد على استراتيجية تكاملية لتحديد التكلفة على مدار

مروة عبد الله علي أحمد

دورة حياة المنتج لا يؤدي بالضرورة إلى تخفيض التكلفة وتلبية رغبات العملاء لتحقيق الميزة التنافسية بكفاءة وفعالية.

ويتمثل موضوع البحث في محاولة إيجاد تكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وتأثير ذلك في ترشيد القرارات الاستراتيجية وتحقيق أعلى ميزة تنافسية للمنشأة.

هدف البحث:

يعتبر الهدف الرئيسي للبحث هو دراسة مدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بما يسهم في خفض التكاليف وترشيد القرارات الاستراتيجية.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من الدور الذي يلعبه التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بما يسهم في خفض التكاليف وترشيد القرارات الاستراتيجية.

تساؤلات البحث:

١- هل يؤدي التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة إلى إدارة التكلفة.

٢- هل يؤدي التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة إلى ترشيد القرارات الاستراتيجية.

الدراسات السابقة في مجال البحث

١- دراسة (محمد أحمد، ٢٠١٦، ص ص ٤٤٣: ٥٢٢):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأدوات المحاسبية والتكاليفية التي تصلح للتطبيق خلال مرحلة التطوير والتصميم والدور الخاص بكل أداة منها واقتراح مجموعة من الفرص البحثية المستقبلية بناء على الفجوات المتواجدة بين ما تم من أبحاث والاحتياجات الخاصة بالشركات ومتخذي القرارات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة هي أداة لقياس تكلفة المنتج خلال مرحلة التصميم والتطوير،

٢- دراسة (خالد عبد الله، وفتح الرحمن الحسن، ٢٠١٥، ص ص ٢١٧: ٢٣٤):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين

مروة عبد الله علي احمد

أسلوبَي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في الشركة السودانية للتوليد الحراري كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الشركة السودانية للتوليد الحراري تستخدم الأساليب التقليدية للتكاليف في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، بالإضافة إلى ذلك فإن تحقيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط بالشركة يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

٣- دراسة (حسنى عابدين، ٢٠١٥، ص ص. ٢٩٣: ٣٢٤):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مصانع الباطون الجاهز في قطاع غزة تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تستخدم الأساليب الحديثة لتخفيض التكلفة بما لا يؤثر على الجودة، ويؤدي ذلك إلى تطوير المنتجات ويدعم القدرة التنافسية، مع وجود معوقات تحد من التطبيق منها: الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة وقلة المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

٤- دراسة (أسامة حسين، ٢٠١٥):

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لإحداث تكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام محاسبة الخالي من الفقد، حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة وتحقيقها باستخدام مجموعة من الأدوات مثل هندسة القيمة وسلسلة التوريد وسلسلة القيمة.

وتوصلت الدراسة إلى الآتي:

- ١- عدم وجود نظام تكاليف وحيد يمكنه القضاء تماماً على مشكلة عدم الدقة في قياس التكلفة.**
- ٢- أن تطبيق التكلفة المستهدفة يشكل ركيزة مهمة من ركائز الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في بناء استراتيجية ريادة التكلفة.**
- ٣- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة سلاح استراتيجي حيث يجعل المنشآت التي تستخدمه تتمتع بميزة تنافسية لأنه مدخل استراتيجي لتخطيط الأرباح وليس فقط طريقة لخفض التكاليف.**
- ٤- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل نظم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لأنها لا تضع فقط قيم مستهدفة للتكلفة ولكن تهتم أيضاً بفهم خصائص المنتج، وبالتالي تحديد تكلفة دورة حياة المنتج التي يجب الوصول إليها، لتحقيق العائد المرغوب فيه، لذلك تعتبر مدخلاً لتصميم تكاليف المنتج.**

٥- دراسة (نهلة ابراهيم، الخطاب سيد، ٢٠١٥، ص ص. ٦٦٧:٦٨٥):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية الرائدة في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا النظام في مشروعاتها، بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق ذلك النظام لتخفيض التكاليف، وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية بالدول الأخرى النامية بالاستعانة بالتجربة اليابانية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- أ- هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا النظام بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية.
- ب- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المستهدفة وإتباع مبادئه بصورة صحيحة منذ البدء بعملية التخطيط للمشروع والعملية الإنتاجية إلى تخفيض التكاليف.
- ج- يؤدي إتباع خطة التطوير المحددة من قبل نظام التكاليف المستهدفة إلى الحصول على معلومات مهمة تساعد في عملية تطوير المنتجات.

٦- دراسة (راندا مرسي، ٢٠١٥، ص ص. ٧٦٧:٨١٣):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر الإطار المقترح للتكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة على تحسين الأداء التكاليفي ودعم الميزة التنافسية للمنتجات الصناعية المصرية في بيئة الأعمال الجديدة، وقد قامت الباحثة بإجراء دراسة حالة تطبيقية في إحدى الشركات الصناعية الكبرى في مدينة العاشر من رمضان وهي شركة فريش للأجهزة الكهربائية والإلكترونية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى الآتي:

- أ- عجز النظم التقليدية للتكاليف عن تلبية احتياجات الاستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، بسبب تركيز اهتمامها على ظروف وإمكانيات البيئة الداخلية فقط، دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية.
- ب- تمثل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة أداة للربط بين نظم التكاليف واستراتيجية المنشأة، بهدف دعم الميزة التنافسية للمنشآت في بيئة الأعمال الجديدة.
- ج- يمثل مدخل التكلفة المستهدفة أداة هامة لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بهدف الوصول إلى التكلفة التنافسية وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة.

٧- دراسة (مجدي وائل، ٢٠١٤، ص ص. ١٧٠:١٩٠):

مروة عبد الله علي أحمد

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وأهمية إدارة التكلفة في الحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة لتحسين الربحية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه يتوفر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث تعمل في بيئة مناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة التكلفة وتحسين الربحية وعلى الرغم من ذلك يصعب عليها تطبيقه فعلياً لوجود بعض الصعوبات منها: التكلفة المالية العالية التي تفوق العائد من تطبيق أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة.

٨- دراسة (سامي محمد، ٢٠١٤، ص ص. ١١٤:١٦٥):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية وفعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة وتسعير الخدمات في البنوك التجارية، والتعرف على المزايا المترتبة على تطبيق هذا الأسلوب، كذلك التعرف على المقومات الأساسية التي يجب توافرها لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأهم الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية التطبيق وكيفية علاجها.

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

أ- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد بدرجة كبيرة على دعم وزيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية وهو ما يؤدي إلى ضمان البقاء والنمو والاستمرار.

ب- أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يواجه بعض المعوقات في البنوك بصفة عامة والتي من بينها عدم وجود نظم تكاليفية فعالة وعدم توفير المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لهذا التطبيق.

٩- دراسة (ذاكر عبد الله، عبيد خفاجي، ٢٠١٣، ص ص. ٣١٨:٣٨٤):

هدفت هذه الدراسة إلى تناول العلاقة التكاملية بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة لتخفيض تكلفة المنتجات وتلبية رغبات العملاء لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية، استجابة منها لمواجهة المنافسة العالمية والتطورات التقنية المتغيرة للعملاء على الدوام.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تمتلك البيئة المناسبة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وأن هناك دور لأسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وأن أسلوبَي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يلائمان بيئة التصنيع

الحديثة، وأن هناك علاقة تكاملية بين الأسلوبين لتدعيم الميزة التنافسية.

أ- الدراسات الأجنبية:

١- دراسة (Alsoboa, et.al, 2015, pp. 116:127):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير الأساليب الاستراتيجية للتكاليف على الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية حققت أفضل أداء بالمقارنة مع الفترة التي سبقت تطبيق الأساليب الاستراتيجية للتكاليف، وأظهرت أن أساليب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وتكلفة الجودة الشاملة لها تأثير على الأداء المالي والتسويقي بينما أساليب مثل دورة حياة المنتج وسلسلة القيمة ليس لها تأثير على الأداء، في حين كان للأساليب الاستراتيجية للتكاليف تأثير على الأداء الإنتاجي، بينما كان تأثير التكامل بين الأساليب على الأداء محدود.

٢- دراسة (Rizgar, et.al, 2015, pp. 48:98):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الميزة التنافسية لشركات المشروبات الغازية العراقية، من خلال بيان الفجوة العلمية بين الممارسة النظرية والتطبيق العملي

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود تأثير لأساليب المحاسبة الإدارية على تحقيق الميزة التنافسية من أجل تحسين الأداء وتحقيق الكفاءة لشركات المشروبات الغازية العراقية.

٣- دراسة (Nour, et.al, 2014, pp. 250:263):

هدفت هذه الدراسة إلى أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز الوضع التنافسي للشركات الصناعية الهندسية السورية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

- أ- هناك علاقة إيجابية ومباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين تكلفة التميز.
- ب- هناك علاقة إيجابية ومباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين جودة التميز.
- ج- هناك علاقة إيجابية ومباشرة وبشكل أقل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين البيئة التنافسية.

٤- دراسة (Kaneko, et.al, 2013, pp. 127:158):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى قوة العلاقة التي تربط بين المقومات

الأساسية لإنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية التي من بينها تبنى وتحقيق الاستراتيجية التنافسية المناسبة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

- أ- توجد علاقة إيجابية بين التركيز على متطلبات واحتياجات العملاء والوصول إلى معلومات المنافسين والاستهلاك الأمثل للموارد وتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية.
- ب- لا يوجد تأثير مباشر لجودة نظم محاسبة التكاليف على تحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية.
- ج- يوجد تأثير مباشر لفاعلية بيانات التكاليف وإدارة عملية الإنتاج المرن على تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- د- يوجد تأثير لتكنولوجيا المعلومات ووجود فريق عمل متكامل وشدة المنافسة وجودة نظم إدارة التكاليف كمتغيرات مستقلة على فاعلية تحقيق التكلفة المستهدفة الاستراتيجية.

٥- دراسة (El-Hwaity, 2013):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تكامل أدوات وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم الميزة التنافسية، وبيان إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، والتعرف على المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، والصعوبات التي تحول دون تطبيقه.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- أ- عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات الصناعية.
- ب- أهمية تطبيق مدخل التكلفة الاستراتيجية وتحقيقه للعديد من المزايا على الرغم من وجود بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا المدخل.
- ج- أن الشركات التي تطبق أدوات وأساليب هذا المدخل بشكل مبسط دون إتباع إجراءات علمية ومنهجية محددة.

٦- دراسة (Razzouk, oqab, 2013):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المكونات الأساسية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة في البنوك التجارية في الأردن، ودوره في تخفيض تكاليف الخدمات البنكية وتوفير المعلومات للمساعدة في تطوير الخدمات البنكية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى توافر المكونات اللازمة لإمكانية تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة، وأن تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الخدمات

البنكية كما أنه يوفر المعلومات التي تسهم في تطوير الخدمات البنكية.

تحليل الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة التعرف على الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وبيان أهميتها واستخداماتها في بعض المجالات، حيث ركزت الدراسات السابقة على التعرف على أهمية استخدام أساليب إدارة التكلفة بصورة شاملة، و تناولت معظم الدراسات الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة كل منها على حدة، ولم تشير هذه الدراسات إلا دراسة واحدة إلى التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، ونتيجة للإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة مدى التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في مساعدة المنشأة في ترشيد القرارات الاستراتيجية واتخاذ قرارات سليمة وصحيحة متعلقة بأهداف المنشأة الاستراتيجية وذلك لتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق مزايا تنافسية تمكنها من البقاء والاستمرار في الأسواق المحلية والدولية، لذلك قامت الباحثة بالبحث حول هذا المتغير من خلال هذه الدراسة بالتكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة بهدف ترشيد القرارات الاستراتيجية التي توفر معلومات تساعد على فهم ما يمكن أن يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة من ترشيد للقرارات الاستراتيجية للمنشأة.

أثر التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة:

أولاً: الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة:

تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم التكلفة المستهدفة حيث تم تعريفه على أنه مدخل لاستخدام معلومات التكاليف المتاحة في إدارة وخفض تكاليف المنتج في وقت مبكر أثناء مرحلة التخطيط والتطوير وتصميم المنتج، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء، ويتمثل هدفه الأساسي في مساعدة المديرين لإيجاد الطرق المناسبة لخفض التكاليف خلال دورة حياة المنتج بما يضمن رضا العملاء وإمكانية تصنيعه وفق التكلفة المستهدفة (صفاء محمد، ٢٠٠١، ص.٤٢٠).

ويرى أحد الباحثين أنه يمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنها، 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 (حسين محمد، ٢٠١٢، ص. ٢٤).

وترى الباحثة أن أسلوب التكلفة المستهدفة لا يقف عند خفض التكلفة للمنتج فقط، بل التركيز على توفير المنتجات ذات الجودة والسعر المناسب الذي يلقي القبول من قبل العملاء ويلبي رغباتهم بما يحقق للمنشأة الحصول على أكبر عدد من العملاء ودعم موقفها التنافسي في سوق العمل الذي يتميز بسرعة التغيير وحدة المنافسة.

ويمكن القول بأن المبررات الأساسية للجوء إلى أسلوب التكلفة المستهدفة ترجع إلى (أسامة حسين، ٢٠١٥، ص. ٣٦)

١- نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات أدى إلى اعتماد هذا المدخل، حيث يتكون من مجموعة أساليب وأدوات إدارية تستخدم لتوجيه أهداف التكلفة والأنشطة في مرحلتي التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة، وفي جميع المراحل المتعاقبة وطوال دورة حياة المنتج وبما يضمن تحقيق الربح المستهدف.

٢- التطورات التكنولوجية والتغيرات المستمرة في السوق ومن ثم تعدد المنتجات البديلة، الأمر الذي يستوجب من هذه المنشآت تبني استراتيجية تنافسية تكون التكلفة والجودة بعدها الأساسيين.

٣- التوجه نحو العميل وتلبية ما يحقق رضاه في تقديم المنتج بالقيمة والجودة المرغوبة من قبله وبالسعر الذي يكون على استعداد لدفعه.

٤- قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد مبدأ التكلفة في التسعير، ودون اللجوء إلى تحليل التكلفة.

العوامل الداعمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

لا يكفي اقتناع الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إصرار قوي بضرورة إتباع هذا المدخل لبقاء المنشأة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر.

وقد أظهر استطلاع للرأي تم إجراؤه على عدد ١٣٥ منشأة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو، وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة، أن أهم تسعة عوامل داعمة لنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ما يلي (أسامة حسين، ٢٠١٥، ص. ٣٦):

- ١- وجود مدخل جيد للمعلومات المحاسبية.
- ٢- وجود مدخل جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلاً من التكاليف التاريخية

- والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.
- ٣- الدعم من قبل الإدارة العليا، وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنشأة بالكامل.
- ٤- الاستخدام الفعال للمعلومات وإتاحتها أمام جميع الإدارات والأفراد، وعدم قصرها على إدارة أو فرد بعينه.
- ٥- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.
- ٦- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد وفقاً لمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للمنشأة.
- ٧- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المنشأة والموردين، أو بين المنشأة والعملاء، أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المنشأة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- ٨- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.
- ٩- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تتواكب خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مع مراحل تخطيط المنتج وإعداد خطط الأرباح، حيث يتم دراسة الأسواق وتحديد العملاء والمنتجات أو الخدمات التي ترغب المنشأة في تقديمها ومن ثم تحديد أسعار بيع المنتجات والتكلفة المستهدفة، ويعتمد هذا الأسلوب على العديد من الخطوات الأساسية التي تحكم عملية تطبيقه وفقاً لما يلي (Ax, Jan, 2008, pp. 93:94):

١- تحديد سعر البيع المستهدف:

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج بما يحقق للمنشأة الحصة السوقية المقترحة أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة، ولا تزيد عن أسعار المنافسين.

٢- تحديد هامش الربح:

يتم تخطيط الربح المستهدف طبقاً لاستراتيجية الربح العام للمنشأة ويصبح أمام الإدارة اختيار أفضل البدائل التالية (حسني عابدين، ٢٠١٥، ص. ٣٠٧):

- تبدأ المنشأة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق، ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق، وبناء على هذه العلاقة تحدد المنشأة الربح المستهدف.
- تبدأ المنشأة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات، مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات، وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة، مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً.

٣- تحديد التكلفة المسموح بها:

يقصد بالتكلفة المسموح بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وينظر إليها على أنها التكلفة المستهدفة، وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة.

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

٤- تقدير التكلفة المقدرة بناء على القرارات ومستوى التكنولوجيا الحالية للمنشأة:

يتجسد تقدير التكلفة لكل مرحلة أو نشاط أو وحدة في ضوء الإمكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية المتاحة للمنشأة، وذلك وصولاً إلى إجمالي التكلفة المستهدفة.

٥- تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة:

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة ومن أشهر هذه الأدوات أسلوب هندسة القيمة، وهي عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج (صفاء محمد، ٢٠٠١، ص. ٤٧٥).

٦- تخفيض التكلفة باستخدام التطوير والتحسين المستمر:

يتم ذلك من خلال إعادة النظر في التقديرات الأولية للتكلفة والأنشطة والعمليات والبدائل الخدمية بما يحقق التحسين المستمر والتخفيض المستمر للتكلفة بشرط المحافظة على الجودة.

مروة عبد الله علي احمد

وترى الباحثة أن على المنشأة الصناعية القيام بدراسة الإمكانيات المتاحة وتحديد رغبات العملاء والعمل على إشباعها من خلال تقديم منتجات تشبع رغباتهم واحتياجاتهم في حدود التكلفة المستهدفة، مما يساعد في الحصول على أكبر حصة في السوق والمحافظة عليها لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة.

ثانياً: الإطار النظري لأسلوب هندسة القيمة:

في ضوء التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة ظهر مفهوم إدارة التكلفة، حيث تهدف إدارة التكلفة إلى كل من تخطيط التكلفة، أي التنبؤ بالتكلفة قبل البدء في الإنتاج من خلال تحليل الأنشطة والعمليات اللازمة من بداية التصميم الأولى وحتى مرحلة ما بعد البيع، أي محاولة تحقيق المستوى الملائم من دقة القياس مع شمول القياس لكافة مراحل دورة حياة المنتج، وخفض التكاليف، أي البحث عن أساليب وبدائل الاستخدام الاقتصادي الأمثل للموارد مما يقلل من مجالات الإسراف، ورقابة التكلفة، أي متابعة التكلفة وضبطها في منابعها خلال دورة حياة المنتج، بالإضافة إلى أن نطاق الرقابة يتسع ليشمل الرقابة السابقة على الأداء، والرقابة أثناء الإنتاج، والرقابة اللاحقة للأداء، وترشيد اتخاذ القرارات الإدارية، أي توفير المعلومات الموضوعية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية .

لقد تناول العديد من الهيئات المهنية والعلمية وكذلك الباحثين مفهوم هندسة القيمة وذلك كالتالي:

- عرفتها الجمعية الأمريكية الدولية لهندسة القيمة Society American value Engineer International (SAVEI) بأنها: جهد منظم يستهدف تحليل وظيفة المنتجات والخدمات لتحقيق المهام المطلوبة والخصائص الأساسية بأفضل استخدام للتكاليف وفقاً لرغبات وتوقعات المستخدم (International Association, 2012).
- كما عرفتها الجمعية اليابانية لهندسة القيمة Japanese value Engineer Society (SJVE) بأنها: نهج نظامي لتحليل المتطلبات الوظيفية للمنتجات أو الخدمات لأغراض تحقيق المهام الأساسية بأقل تكلفة إجمالية (Chougule, Kallurkar, 2012, p. 620).
- كما عرفها Liu بأنها: تكنولوجيا الإدارة التي تسعى إلى استخدام أقل تكلفة لدورة الحياة لتحقيق احتياجات العملاء المطلوبة بشكل موثوق من خلال عمل المنشأة وابتكاراتها، بهدف زيادة قيمة المنتج (أو العملية) وفعالية استخدام الموارد (Fuling, 2011, p. 3).

مروة عبد الله علي احمد

وترى الباحثة أنه يمكن النظر إلى هندسة القيمة باعتبارها عمل جماعي منظم ذو منهجية علمية، يقوم به فريق متخصص، يهدف إلى تحليل وظائف المنتج أو الخدمة ومكوناته وتكاليفه، بهدف إزالة أو تقليص الفجوة بين التكلفة الفعلية أو المقدرة والتكلفة المستهدفة ثم طرح البدائل التي تكفل تحقيق تلك الوظائف بأقل تكلفة إجمالية لتلبية وإشباع رغبات العميل.

وغالباً ما يتم تقييم حساب القيمة من خلال المعادلة الآتية (Srinath, Et. Al, 2011, p.) (98).

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الأداء الوظيفي}}{\text{تكلفة الموارد}}$$

حيث تمثل تكلفة الموارد جميع التكاليف ذات الصلة، ويمثل الأداء الوظيفي جميع متطلبات أصحاب المصلحة، وفي هذه الحالة لدينا ثلاثة احتمالات الأول أن تكون القيمة مساوية واحد صحيح وهذا معناه أن التكلفة الحقيقية تتطابق مع وظيفة المنتج، الثاني أن تكون القيمة أكبر من واحد صحيح وهذا معناه أن التكلفة منخفضة أو وظيفة المنتج كبيرة، الثالث أن تكون القيمة أصغر من واحد صحيح وهذا معناه أن التكلفة عالية أو وظيفة المنتج غير كافية (Fadi, 2010, p. 3).

مبررات التوجه نحو استخدام هندسة القيمة (Zhang, Xun, 2010, p. 45):

- 1- تحديد أفضل بدائل التصميم للمنتجات سواء القائمة أو الجديدة.
- 2- تخفيض التكلفة للمنتجات القائمة.
- 3- تحسين الجودة وزيادة الموثوقية والإتاحة ورضاء العميل.
- 4- تحسين الأداء التنظيمي.
- 5- تحسين الجدول الزمني للمراحل المختلفة للعملية الإنتاجية حتى يتم تسليم العميل.
- 6- أداة فعالة في تحديد المشاكل ووضع الحلول المقترحة وتخفيض المخاطر.

التكاليف التي يتناولها أسلوب هندسة القيمة:

يتناول أسلوب هندسة القيمة تكاليف المنتج بالدراسة والتحليل عند تحليل وظائف المنتج أو الخدمة، بهدف تعظيم قيمته، من خلال البحث عن بدائل لتخفيض التكاليف مع مراعاة الجودة. ويهتم أسلوب هندسة القيمة بخصائص وأشكال المنتج والتي تجعله مفيداً لمستخدميه، وتطبق في مرحلة تصميم وتطوير وإنتاج وتقديم المنتج (Ravi, 2007, p. 836). ولتنفيذ دراسات أسلوب هندسة القيمة ينبغي دراسة أهم التكاليف المتعلقة بالمنتج، والتي تتمثل فيما يلي:

- 1- تكاليف البحوث والتطوير: وتتناول تكاليف الدراسات الأولية والتجارب،

- والجدوى الاقتصادية وتكاليف الفحص والاختبار.
- ٢- تكاليف تخطيط وتصميم المنتج: وتشمل تكاليف التجارب الأولية للتصميم، وتكاليف العينات، واللجان الاستشارية.
 - ٣- تكاليف مرحلة الإنتاج: وتشمل التكاليف المتعلقة بإتمام عملية الإنتاج، ومنها تكاليف تجهيز الآلات، والعناصر المكونة للمنتج، والمساعدة في تكوينه، كتكلفة المواد الخام، وتكلفة العمالة.
 - ٤- تكاليف البيع والتوزيع: وتشمل التكاليف المتعلقة بإتمام عملية البيع، ومنها تكاليف التغليف، والنقل والتوزيع، وتكاليف الدعاية والإعلان، وعمولة البيع.
 - ٥- تكاليف ما بعد البيع (خدمة العملاء): وتضم التكاليف التي تعهدت المنشأة بتحملها بعد عملية البيع ومنها تكاليف صيانة المنتج خلال فترة الضمان، وتكاليف التخلص من المنتج.

مقومات تطبيق أسلوب هندسة القيمة:

أن توفر عدد من المقومات في منشآت الأعمال يساعد على نجاح تطبيق أسلوب هندسة القيمة، ومن أهم هذه المقومات ما يلي (خالد غازي، رباب عدنان، ٢٠١٠، ص ص ١٥-١٦):

- أ- توفر قاعدة بيانات تكاليفية:
فتوفير بيانات التكلفة بصورة دقيقة سواء عن المنشأة أو المنشآت المنافسة، بالإضافة إلى أسعار المنافسين من شأنه المساعدة في وضع الحلول للمشاكل التي تواجهها المنشأة.
- ب- التركيز على العملاء:
ينبغي على الإدارة التعرف على احتياجات وتفضيلات العملاء، وردود أفعالهم تجاه المنتج والسعر الذي يناسبهم، من خلال التعرف على الخصائص والمتطلبات التي يرغب العملاء في توافرها في الخدمة، مع بيان الأهمية النسبية لكل خاصية من وجهة نظر العملاء، وترجمة هذه الخصائص إلى وظائف وأجزاء ينبغي تضمينها تصميم الخدمة.
كما ينبغي تكوين معرفة عميقة حول خصائص العميل من حيث التوقعات والمتطلبات، فتصميم المنتج وفقاً لمتطلبات العملاء يعد أهم جوانب التصميم (Zahra, Alireza, 2014, p. 233).
- ج- التركيز على عمليات التصميم:
وهذا يتطلب فحص عمليات تصميم المنتج، ومتابعة التكلفة الناتجة من

عمليات التصميم ودراسة مدى إمكانية تخفيضها.

د- التركيز على عملية تلبية حاجات العميل:

إن تصميم المنتج ينبغي أن يركز على تلبية احتياجات العميل، من دون أية إضافات زائدة لا تخدم الغرض المخصص له، بمعنى الاقتصار على ما هو ضروري لتلبية هذه الاحتياجات، وقد يتم عند الضرورة التأكيد على إجراء بعض التعديلات سواء بسيطة أو معقدة للمنتج، وينبغي استخدام الموارد والعمليات الضرورية لإنجاز العمل على المنتج بطريقة تراعي مستوى الجودة اللازمة لإرضاء العميل (كمال حسن، ٢٠١٢، ص. ١٣٥).

هـ- تكوين فريق عمل متخصص:

يتطلب نجاح تطبيق أسلوب هندسة القيمة اختيار قائد فريق ذو مهارات وخبرات وقدرة على قيادة الفريق، بالإضافة إلى اختيار باقي الفريق من ذوي المتخصصين بعيداً عن العلاقات والمصالح الخاصة، بحيث تكون التخصصات وفقاً لاحتياجات الدراسة.

عوامل نجاح هندسة القيمة:

أشار أحد الباحثين إلى وجود العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر علي نجاح عملية هندسة القيمة بشكل أو بآخر وهي (Houshang, Et .Al, 2012, pp. (202:204):

- ١- دعم الإدارة: تنفيذ هندسة القيمة في المنشأة يتطلب تنسيق الإجراءات والتكتيكات والسياسات من كبار المديرين في المنشأة ذات الصلة بالمنتج أو الخدمة.
- ٢- توافر الموارد: يتطلب التنفيذ الناجح لهندسة القيمة تخصيص الموارد اللازمة.
- ٣- استراتيجية المنشأة: يجب أن تدعم استراتيجية المنشأة أسلوب هندسة القيمة في المنشأة.
- ٤- الهيكل التنظيمي: يجب أن يدعم الهيكل التنظيمي التغييرات التنظيمية عن طريق حذف الأنشطة التي تفتقر إلى إضافة قيمة للمنتج أو الخدمة.
- ٥- الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات: أي منشأة تحاول تنفيذ هندسة القيمة لديها، فينبغي على مديريها التأكيد على الاتصالات التنظيمية كما ينبغي على نظام الاتصالات داخل المنشأة التنسيق مع المكونات الأخرى للمنشأة.
- ٦- الثقافة التنظيمية: الثقافة التنظيمية هو نظام الاستدلال المشترك لدى أعضاء المنشأة ومن ثم ينبغي إدراج عناصر مثل الابتكار واخذ المخاطرة، والطموح من أجل الثقافة التنظيمية لدعم هندسة القيمة.

- ٧- تشكيل وتكوين فريق إدارة أو هندسة القيمة من أفراد متعددي التخصصات.
- ٨- قدرة أعضاء الفريق على الخلق والابتكار.
- ٩- تمتع أعضاء الفريق بمهارات التواصل الجيد.

ثالثاً: الدوافع من وراء التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة:

إن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة يساعد في إيجاد نظام فعال لقياس وتخصيص ورقابة التكلفة حتى تتمكن المنشأة من البقاء والاستمرار في بيئة العمل، فمن خلال العرض السابق يتضح أن المنشأة لا تستطيع تحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة باستخدام أسلوب تكلفة واحد بمعزل عن بقية الأساليب وبالتالي فإن على المنشأة استخدام مدخل متكامل شامل لإدارة التكلفة لدعم القدرة على البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال ويساعد في تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية وبجودة عالية وتشكيلة مميزة.

ويؤكد أحد الباحثين (شوقي السيد، ٢٠٠٧، ص ص. ٢٠٩:٢١٢)، إلى أن استخدام أداة واحدة غير كاف لتحقيق المنشأة ميزة تنافسية لهذا يجب على المنشأة النظر لأدوات إدارة التكلفة على إنها نظام متكامل لإدارة التكلفة بحيث يسمح التكامل للمنشآت بالاستجابة السريعة للتغيرات في الظروف الاقتصادية الخاصة بالمنافسين.

من هنا يمكن القول إن من الأهمية استخدام أسلوب هندسة القيمة لتدعيم التكلفة المستهدفة من خلال التحليل ودراسة هيكل التكلفة، فالتكلفة المستهدفة تسعى إلى تصميم وصناعة منتج تتفق تكلفته مع التكلفة المسموح بها التي تحقق الربح المرغوب به عند السعر التنافسي وهنا كانت الحاجة إلى أداة لتحليل أكثر دقة لأنشطة المنشأة التي يمر عبرها صناعة المنتج من لحظة التفكير في إنتاجه مروراً بالمراحل المختلفة حتى يصل إلى شكل المنتج النهائي لدى العميل، بهدف تخفيض التكلفة ويتم ذلك من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة استناداً على ما يوفره الأخير من معلومات دقيقة عن الموارد وعلاقتها بالأنشطة بهدف إدخال التعديلات اللازمة لإنتاج المنتج حتى تصل للتصميم المناسب الذي يمكن تنفيذه بأفضل توليفة ممكنة من الموارد والعمليات في ضوء التكلفة المستهدفة.

وبناء على ما سبق يمكن تلخيص أهم الدوافع والتي تعد عوامل مهمة ومحددة لنجاح المنشآت وقدرتها على الاستمرار في مزاولة نشاطها وتمثل بالنقاط التالية:

- ١- حدة المنافسة بين المنشآت الناجمة عن التطورات في بيئة الأعمال.

مروة عبد الله علي أحمد

- ٢- عدم قدرة نظم التكاليف التقليدية في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في دقة تقدير التكلفة واتخاذ القرارات المناسبة التي تتواءم مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.
- ٣- رغبة المنشآت في توفير منتج يساعد على جذب أكبر عدد ممكن من العملاء وبالتالي الحصول على أفضل حصة في السوق العمل.
- ٤- السعي نحو تحقيق أرباح مناسبة لضمان البقاء والاستمرار في مزاولة النشاط.

رابعاً: كيفية تحقيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة:

يتم تحقيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وفقاً للمراحل التالية:

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:

تبدأ المنشأة بتخطيط التكلفة المستهدفة عن طريق دراسة السوق لتحديد احتياجات ورغبات العملاء وفق مواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة التي تلبي تلك الاحتياجات، وتحديد سعر البيع، في ضوء هامش الربح المستهدف ليتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة (أحمد عبد الله، ٢٠١٢، ص ١١٨).

إلا أن المنشأة التي تهدف لتحقيق التميز والريادة يجب عليها تخطيط التكلفة المستهدفة بأقل تكلفة منافسة لها لذلك يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها المنشأة لتقدير تكاليف المنتجات التي يقدمها المنافسين وحساب التكلفة المستهدفة لكل منتج منافس، بهدف تعديل التكاليف المستهدفة للمنشأة، ويتم ذلك بدراسة هيكل التكاليف لدى المنافسين والتي تؤثر على تقدير تكاليف المنتج مع مراعاة درجة تميز المنافسين في القدرات التسويقية (سيد عبد الفتاح، ٢٠١٠، ص ٩٦).

وبعد ذلك تقوم المنشأة بتحديد الاستراتيجية التنافسية بناءً على خطط الربحية طويلة الأجل التي تقوم بوضعها لضمان البقاء والاستمرار من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، حيث أن استراتيجية زيادة التكلفة تدفع المنشأة نحو تبني أسلوب التكلفة المستهدفة والتي يمكن الاعتماد عليها في دقة قياس التكلفة لدعم خفض التكلفة، كما أن استراتيجية التميز السلعي تحتاج لأسلوب هندسة القيمة الذي يدعم الجودة ويحسن من رضا العملاء ويحقق احتياجاتهم ورغباتهم مع تحديد منتجات المنافسين المتاحة في السوق التي تحتاج بدورها إلى معلومات تعجز الأساليب التقليدية للتكاليف عن توفيرها (Mat, Et. Al, 2010, p. 54).

وترى الباحثة أن الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة تعمل على دعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، وذلك لأن رغبات واحتياجات العملاء هي الأساس في اختيار الاستراتيجية التنافسية المناسبة، وهذا يتناسب مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، في ظل الممارسة العملية وزيادة حدة المنافسة بما يدعم المنشأة على البقاء والتميز والمحافظة على الموقف التنافسي لها.

المرحلة الثانية: استخدام أسلوب هندسة القيمة في تحقيق التكلفة المستهدفة.

يعتبر أسلوب هندسة القيمة من الأدوات الرئيسية التي يستخدمها مصممو الإنتاج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم نظراً للدور الحيوي الذي تقوم به، إذ تعمل على البحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج كأسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة.

فالجانب الهام في أسلوب هندسة القيمة أن هدفه ليس تخفيض تكلفة المنتج ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة، أي تستهدف تقليل الفجوة التي تتواجد بين التكلفة التقديرية للمنتج والتكلفة المسموح بها، إذ يتم تحديد التصميم المبدئي للمنتج وتقدير تكلفة تنفيذه ومقارنتها بالتكلفة المستهدفة، فإذا ما تبين أن التكلفة المقدره لتنفيذ التصميم تزيد على التكلفة المستهدفة تبدأ أنشطة هندسة القيمة، إذ يتم تعديل التصميم والبحث عن بدائل تصميم أخرى تلبى رغبات العميل وتحقق التكلفة المستهدفة ويتم ذلك عبر العديد من إجراءات هندسة القيمة والممثل بعضها في الاتي (مرفت مصري، ٢٠١٥، ص. ٣٦):

- ١- تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- ٢- تحليل واختبار أداء وتكلفة كل نشاط لإنتاج المنتج، بحيث يتم تحقيق توازن بين الأداء المطلوب والتكلفة، من خلال الوصول إلى مستوى كلي من الأداء المطلوب لكل نشاط، وفي نفس الوقت المحافظة على تكلفة كل الأنشطة ضمن مستوى أقل من التكلفة المستهدفة.
- ٣- تحليل احتياجات المستهلك بشكل دوري خلال مرحلة تصميم المنتج الجديد، للتعرف على التفضيلات الرئيسية للمستهلك ومعرفة أي تغييرات تطرأ عليها، والتي من الممكن أن تخفض التكلفة.
- ٤- تطبيق مفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة، وبالتالي على المنتجات التامة، أي الوصول إلى إنتاج وفق مستوى المعيب الصفري.

مروة عبد الله علي أحمد

- ٥- تخفيض عدد خطوات العمل إلى أدنى حد ممكن، عن طريق إلغاء الخطوات التي لا تضيف للمنتج قيمة أو دمج مجموعة من الخطوات في خطوة واحدة.
- ٦- تأمين الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية، بحيث يكون العنصر البشري قادراً على تشغيل كل الآلات والتجهيزات والقيام بأعمال الصيانة.

المرحلة الثالثة: التحسين المستمر للتكلفة المستهدفة.

يجب ألا يقف الأمر عند تحقيق التكلفة المستهدفة وتخفيضها وفقاً لإعادة هندسة القيمة والأدوات المساعدة لها مثل تحليل القيمة والهندسة العكسية وغيرها، بل ينبغي تحسين التكلفة المستهدفة حتى بعد اعتماد التصميم النهائي للخدمة وتحديد التكلفة المستهدفة، وذلك بالعمل على تحسينها في مرحلة الإنتاج في ظل التحسين المستمر للتكلفة بما يسهم في تطوير الأداء ويعظم القيمة والمنفعة للمنشأة من خلال الاستمرار في خفض التكلفة والوصول بها إلى التكلفة التنافسية المستهدفة (أحمد عبد الله، ٢٠١٢، ص. ٨٤).

ولضمان استمرار نجاح التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في عملية تخفيض التكاليف وتدعيم الاستراتيجية التنافسية لتقويم الأداء يجب الاهتمام بعملية التحسين المستمر من خلال الآتي:

- ١- تخفيض التكلفة دون التأثير على منفعة العملاء.
- ٢- الاهتمام بخدمات ما بعد البيع ودرجة رضا العملاء.
- ٣- تخفيض الوقت اللازم لتقديم الخدمة.
- ٤- دعم نشاط البحث والتطوير والابتكار.
- ٥- الاهتمام أكثر ببحوث السوق وتكلفة المنافسين.

حيث يساهم التعرف على هذه المجالات في ظل التحسين المستمر والتغذية العكسية وغيرها من الأدوات المساعدة على تدعيم الاستراتيجية التنافسية وتحسين الأداء الكلي للمنشأة لتحقيق التميز.

وترى الباحثة أن استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة بالإضافة إلى الأدوات المساعدة يعمل على تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، وبالأخص إعادة هندسة القيمة والتغذية العكسية والتحسين المستمر بما يدعم عملية تخفيض التكاليف والرقابة عليها للوصول ليس فقط إلى سد الفجوة التكاليفية بين التكلفة الفعلية والتكلفة المستهدفة، بل إلى تقليل التكلفة عن تكلفة المنافسين لتحقيق التكلفة التنافسية التي تدعم الاستراتيجية التنافسية وتحسين الأداء الكلي للمنشأة.

ويتيح تطبيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة تحقيق الأهداف التالية:

- ١- تحقيق التوافق بين رغبات العملاء وأهداف المنشأة.
- ٢- اشتراك الموردين في جهود تخفيض التكلفة من خلال تقييم البدائل المختلفة للخدمات المطلوبة.
- ٣- تخفيض تكلفة المنتجات باستبعاد الاجزاء والمكونات غير الضرورية، وكذلك الأنشطة غير المضيفة للقيمة.
- ٤- التطوير المستمر لجهود تخفيض التكلفة وتحسين الجودة، من خلال رفع كفاءة الأنشطة المضيفة للقيمة.

خامساً: دور التكامل في ترشيد القرارات الاستراتيجية:

تعتبر عملية اتخاذ القرارات محور العملية الإدارية وجوهرها، وتهدف إلى المفاضلة والاختيار بين البدائل في ضوء الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، ومن هذا المنطلق أصبح التفكير الإداري يتوقف على عملية اتخاذ القرارات ومناهجها المتبعة والعوامل المؤثرة فيها، وفي ظل تلك الظروف والتحديات، لم تعد المشكلة التي تواجه متخذ القرارات هي مشكلة توافر المعلومات، بل إن المشكلة الحقيقية هي أنه أصبح هناك وفرة هائلة وكم ضخمة من المعلومات التي تتطلب تصفيتها لاختيار المعلومات الملائمة والمناسبة لمتخذي القرار (أسامة موسى، ٢٠١٠، ٦٥).

لذلك يمكن القول بأن التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة يعمل على ترشيد القرارات الاستراتيجية من خلال ما يلي:

- ١- إن توفير المعلومات عن البيئة الخارجية للمنشأة يساعد في عملية تحديد الاستراتيجية المناسبة التي تعمل على خفض التكاليف وفي نفس الوقت قد تزيد من تكاليف الموردين للمستلزمات وتكاليف خدمات ما بعد البيع بدرجة تفوق هذا التخفيض وهذا يعني ضرورة توسيع نطاق التحليل وعلى المنشأة أن تراعي آثار استراتيجيتها على تكاليف الموردين والعملاء أيضاً وهذا يجعل نظام معلومات التكاليف يوفر المعلومات المناسبة عن البيئة الخارجية اللازمة لترشيد موارد العمليات الداخلية بالمنشأة بما يمكن من رفع كفاءة اتخاذ القرارات الاستراتيجية بصورة فعالة.
- ٢- يؤدي التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة إلى الوصول إلى التكلفة بشكل أدق، حيث يتم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، وإعادة الهيكلة من ناحية أخرى وتحديد مسببات التكلفة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين الدقة في احتساب التكلفة، وزيادة الدقة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

مروة عبد الله علي أحمد

٣- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن من توفير المعلومات عن التكلفة المستهدفة والربح المستهدف، وبالتالي يمكن اتخاذ القرارات التي في ضوءها يتم تحقيق معدل الربح المطلوب، مع التركيز على المواصفات التي يرغبها العميل.

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن توفير المعلومات الملائمة يسهم وبشكل فعال في دعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، من خلال الاعتماد على تقدير التكاليف المستهدفة المدعومة بأسلوب هندسة القيمة الذي يركز على الأنشطة التي تعمل على إضافة قيمة للمنتج، من هنا يمكن القول بأن التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يساعد في اتخاذ القرارات بشكل أفضل ويرجع ذلك إلى كونه يوفر معلومات تتسم بما يلي:

- معلومات واضحة ودقيقة عن موارد المنشأة.
- معلومات حديثة وملائمة.
- تقديم رؤية واضحة لمستخدمي المعلومات تساعد في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

كما أن التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة يعمل على جمع البيانات التي تحتاج إليها الجهات المختلفة في المنشأة وبذلك يتلافى الانتقاد الذي وجه إلى الأساليب التقليدية لإدارة التكلفة بعدم القدرة على توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها المنشأة ويرجع ذلك بسبب عدم وجود خطة لجمع المعلومات وعدم القدرة على قياس بعض المعلومات، إضافة إلى ذلك فإن تطوير المنتج قد يترتب عنه تغير في أوضاع السوق وبالتالي فإن طول فترة التطوير للمنتج قد تجعل التكلفة المستهدفة أقل ملائمة لأنه يزيد من خطر عدم نجاح المنتج وبالتالي فإن الاستناد إلى أسلوب هندسة القيمة يوفر المعلومات الدقيقة والملائمة التي تساعد في سرعة عملية تصميم المنتج وتقدير التكلفة المستهدفة للمنتج ودفع المنتج إلى السوق في الوقت المناسب.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- ١- تعجز أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات الاستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، بسبب تركيز اهتمامها على ظروف وإمكانات البيئة الداخلية فقط، دون مراعاة لظروف السوق ومؤثرات البيئة الخارجية.
- ٢- أدت التغيرات التكنولوجية الحديثة إلى حاجة المنشأة إلى تدعيم قدرتها التنافسية، من خلال تقديم خدمات ذات خصائص ومواصفات يقبلها العملاء، لا تقل أهمية عن خدمات المنافسين وبأسعار أقل منهم، من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف لدى المنافسين، حتى يمكن التفوق عليهم.
- ٣- يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أداة هامة لإدارة التكلفة، حيث تهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وذلك للاعتبارات التالية:
 - البعد الاستراتيجي لجهود خفض التكلفة: حيث تتسع أفاق جهود خفض التكلفة لتأخذ في الاعتبارات مؤثرات البيئة الخارجية وانعكاساتها، بالإضافة إلى الظروف والإمكانات الداخلية للمنشأة.
 - فعالية جهود خفض التكلفة: تمتد جهود تخفيض التكلفة لتشمل مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، مما يعطي فعالية ونتائج أفضل لجهود خفض التكلفة، دون الانتظار لبدء الإنتاج وحدوث الانحرافات، ويتعذر معه حدوث أية تعديلات على تكلفة المنتج، ويتم الاستعانة بأسلوب هندسة القيمة لاختيار بديل التصميم المناسب، الذي يحقق المواصفات المطلوبة في ضوء وحدود التكلفة المستهدفة.
- ٤- أوضحت الدراسة أهمية الدور الذي يلعبه أسلوب هندسة القيمة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- ٥- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة على توفير معلومات تفيد في قياس التكلفة كي تسهم في مواكبة التطورات الحديثة والتفاعل مع التغيرات المستمرة.
- ٦- يحقق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة الأهداف الآتية:
 - التوافق بين رغبات العميل وأهداف المنشأة.
 - إشراك الموردين في جهود تخفيض التكلفة.

- تحسين تكلفة المنتجات باستبعاد الأجزاء والمكونات غير الضرورية في تصميم المنتجات.
- دعم الميزة التنافسية للمنشأة بالتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.

ثانياً: التوصيات:

- بناءً على النتائج السابقة قامت الباحثة بوضع مجموعة من التوصيات وهي:
- 1- ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية حتى تتسع دائرة اهتمامها لتأخذ في الاعتبار تأثيرات البيئة الخارجية وظروف السوق، مما يدعم قدرة المنشأة على الوصول إلى التكلفة التنافسية.
 - 2- ضرورة الاهتمام بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في المنشآت الصناعية ومن أهمها أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من أهمية خاصة في ظروف بيئة التصنيع الحديثة لتحقيق التوافق بين رغبات العملاء وأهداف المنشأة.
 - 3- ضرورة توفير البيانات المناسبة عن أداء المنافسين حيث تعتبر أحد العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات.
 - 4- ضرورة اهتمام أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية في تحليل إدارة التكلفة بتطبيق أسلوب هندسة القيمة بهدف التركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.
 - 5- الاعتماد على أسلوب هندسة القيمة في الوصول إلى التكلفة المستهدفة في حال تحديد سعر البيع المستهدف وفق رغبات العملاء.
 - 6- ضرورة التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة، بهدف ترشيد القرارات الاستراتيجية وتحقيق التخفيض الاستراتيجي للتكلفة، والوصول إلى التكلفة التنافسية، مما يدعم الميزة التنافسية للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة.
 - 7- العمل على سد الفجوة المعرفية بين ما يتضمنه البحث العلمي والأكاديمي وبين ما هو مطبق على أرض الواقع، عن طريق قيام المنشآت الصناعية بالعمل على تطوير وتنمية القدرات العلمية والعملية والعملية لمحاسبي التكاليف، من خلال التحاقهم ببرامج ودورات تدريبية وتأهيلهم للوقوف على آخر التطورات العلمية في المجال المحاسبي، وربط ذلك بالتطورات في الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة.
 - 8- ضرورة مشاركة الموردين ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف والموزعين في تبادل الأفكار حول اتجاهات جهود تخفيض التكلفة ودراسة جدواها الفني والمحاسبي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أ- الدوريات العلمية:

- 1- حسنى عابدين محمد، " مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة - دراسة ميدانية "، **مجلة جامعة الأقصى سلسلة العلوم الإنسانية، فلسطين، المجلد ١٩، العدد ١، ٢٠١٥، ص ص. ٢٩٣-٣٢٤.**
- 2- خالد محمد أحمد وفتح الرحمن الحسن منصور، " التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء - دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري "، **مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، المجلد ١٦، العدد (١)، ٢٠١٥، ص ص. ٢١٧-٢٣٤.**
- 3- ذاكِر عبد الله مزاروة وعبيد الخفاجي، " التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني - دراسة ميدانية "، **مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد ٨، العدد ٢٣، ٢٠١٣، ص ص. ٣١٨-٣٨٤.**
- 4- راندا مرسي كيوان، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بهدف دعم الميزة التنافسية للمنتجات المصرية في بيئة التصنيع الحديثة-حالة تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، ٢٠١٥، ص ص. ٧٦٧-٨١٣.**
- 5- زيادة عودة إبنية العمابدة " العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠٩، ص ص. ٢٠١-٢١١.**
- 6- سامي محمد أحمد غنيمي "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك-دراسة تحليلية"، **مجلة البحوث التجارية، العدد الأول يناير ٢٠١٤، المجلد السادس والثلاثين، ص ص. ١١٤-١٦٥.**
- 7- شوقي السيد فودة، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد ٤٤، ٢٠٠٧، ص ص. ٢٠٩-٢٣٢.**
- 8- صفاء محمد عبد الدايم، " إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠٠١، ص ص. ٤١٩-٤٧٥.**
- 9- كمال حسن جمعة الربيعي، "أثر استراتيجية إدارة المعرفة في إدارة التكاليف"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع ٣٣، ٢٠١٢، ص ص. ١٩٤-٢١٢.**
- 10- مجدي وائل الكبيجي، " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية "، **مجلة العلوم الإدارية،**

- الجامعة الأردنية، المجلد ٤١، العدد ٢، ٢٠١٤، ١٧٠-١٩٠.
- ١١- محمد أحمد شاهين، " دراسة تحليلية لأساليب وأدوات إدارة التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة"، جامعة عين شمس، كلية التجارة، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد الأول، ٢٠١٦، ص ٤٤٣-٥٢٢.
- ١٢- محمد شحاتة خطاب " التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات إطار مقترح، دراسة ميدانية " *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ٢٠١٠، ص ٦٦٥-٦٨٤.
- ١٣- نهلة إبراهيم عبد الكريم، الخطاب سيد أحمد، " أثر نظم التكاليف المستهدفة على تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف-دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ٢٠١٥، ص ٦٦٧-٦٨٥.

ب- الرسائل العلمية:

- ١- أحمد عبد الله محمد النور، " تحليل علاقة التأثير المتبادل بين استراتيجية إدارة التكلفة ونظام القياس المتوازن لتحسين الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة بالجمهورية اليمنية -دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢.
- ٢- أسامة حسين عباس، " إطار مقترح للتكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام المحاسبة عن الفقد لدعم استراتيجية ريادة التكلفة-دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٠١٥.
- ٣- أسامة موسى، " دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الائتمانية -دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١٠.
- ٤- حسين محمد عبده، " إطار محاسبي مقترح لتحقيق التكامل بين مدخلي إدارة العمليات على أساس الوقت ومصفوفة انتشار الجودة لزيادة القدرة التنافسية -دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٢.
- ٥- سيد عبد الفتاح سيد، " نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠١٠.
- ٦- مرفت مصري، " استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة لتحقيق ربحية المشروع في ظروف البيئة التنافسية -دراسة تطبيقية على عينة من الشركات السورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا، ٢٠١٥.

ج- المؤتمرات العلمية والندوات:

- ١- خالد غازي التمي، رباب عدنان شهاب، "استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة-دراسة حالة في مستشفى حلب والموصل"، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي عشر"، خلال ١٨-١٩ مايو، ٢٠١٠.

a) Periodicals

- 1- Alsoboa Sliman, Ali Al-Ghazzawi, Abdulhakim Joudeh, "The Impact of Strategic Costing Techniques on the performance of Jordanian listed Manufacturing Companies", **Journal of finance and Accounting**, Vol.6, No.10, 2015, pp. 116-127.
- 2- Ax, Jan and Nilsson, "The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing", **Int. J .Production Economics**, vol. 115, 2008, pp. 137-168.
- 3- Aneko.K, Ussahawanitchakit. P & Muenthaisong. K, "Strategic Target Cost Effective and Goal Achievement: Empirical Evidence from Exporting Gem Jewelry Business in Thailand." **International Journal of Business, Strategy**, Vol.12, No.3 2013, pp. 127-158.
- 4- Mat,. T Z. and Smith, M . and Djajadikerta, H., " Management accounting and Organizational Change: An Exploratory Study in Malaysian manufacturing Firms", **Journal of Applied Management Accounting Research** Vol.8, no.2, 2010, pp. 126-142.
- 5- Nour Aldeen M. Ghafeer .et. Al, "The Impact of Target Cost Method to Competitiveness of Industrial Companies.", **International Journal of Business and Social Science**, Vol5, No.2, 2014, pp. 250-263.
- 6- Rizgar Abdullah Sabir Jaf,et.al, "Impact of Management Accounting Techniques on Achieve Competitive Advantage ",**Journal and Accounting**, vol. 6, No.4 , 2015, pp. 84-98.
- 7- Zahra Karimi and Alireza Jafari, "Cost Management through Using Target Costing, Quality Function Deployment and Value Engineering", **Research Journal of Environmental and Earth Sciences** 6(4), 2014, pp. 212-129.

b) Wib saites:

- 1- Chougule Mahadeo Annappa, Kallurkar Shrikant Panditrao, "Application of Value Engineering for Cost Reduction – A Case Study Of Universal Testing Machine", **International Journal of Advances in engineering& Technology**, Vol. 4, Iss.1, 2012, pp. 618-629, available at: www.ProQuest.Com
- 2- Fadi Elayache, "Value Engineering Methodology in Construction", **Master Mason CPM, Construction Project Management**, Dubai, 2010, available at: www.proquest.com.

- 3- Fuling Liu , " A New Conception of Engineering Cost Control of Large- scale Public Projects Under Value Management Condition", **Management & Engineering**, Iss.2, 2011, available at: www.Seiofbluemountaion.Com.
 - 4- Houshang Taghizadeh, Hassan Taheri, and Abdo Elhossein Shokri,"The Study of the Effective Organizational Factor in the Execution of Value Engineering", **International Journal of Innovation, Management and Technology**, Vol. 3, No, 3, 2012. Pp. 194-218, available at: www.Proquest.com.
 - 5- Razzouk,S.,oqab ,R., "The role of target costing Approach in Developing Banking services and reducing costs in the Jordanian commercial Banks", 2013, Available at <http://www.Academia.Edu>.
 - 6- Save International Association," **Value Engineering**", 2012, available at: www.Valueeng.org.
 - 7- Srinath Perera, Carolyn S. Hayles, Stephen Kerlin, "An Analysis of Value Management in Practice: The Case of Northern Ireland's Construction Industry", **Journal of Financial Management of Property and Construction**, Vol. 16, No. 2, 2011, pp. 94-110, available at: www.emeraldinsight.Com.
 - 8- Zhang – Wei Li, Xun – gang Zheng, "Appliance of Value Engineering on the Improvement of Headstock Gear", **International Business Research** Vol. 3, No. 4, 2010, pp. 44-63, available at: www.eesenet.Org/ibr.
- c) **Others:**
- 1- El- Hwaity, Abeer M., "**Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage**", Islamic University, Gaza, 2013.
 - 2- Ravi, M.K., "**Cost Management**" 3rd Edition Taxman Allied Services (P.) L td New Delhi. India, 2007.