

أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء شركات قطاع المقاولات عبدالعزیز محسن الهجان

المخلص:

تهتم هذه الدراسة بعرض و تحليل أسلوب التكلفة المستهدفة من حيث المفاهيم ، الأنواع ، ايضاً تقييم الاسلوب ، وذلك بهدف التحقق من مدى وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين أداء شركات قطاع المقاولات .

Abstract:

This study is concerned with presentation and analysis the target cost system, in terms of concepts, types, and also assesses this system, in order to verify the presence of significant moral influence of the relationship between target cost system and improve the performance of the construction sector companies.



المقدمة و طبيعة المشكلة :

وقد ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب المستحدثة في المحاسبة الإدارية استجابة للتطورات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة والتي منها زيادة حدة المنافسة، وما تتطلبه من ضرورة إحداث توازن بين التكلفة والجودة والوقت باعتبارهم يمثلون أبعاداً لاستراتيجية الشركة، وللحاجة أيضاً إلى منهج فعال لتسعير المنتجات الجديدة بما يتناسب مع أسعار المنافسين ، حيث يساعد هذا الأسلوب على تحقيق ميزة تنافسية من خلال إدارة التكلفة بكفاءة، وقياس وتقييم الأداء مقارنة بالمنافسين، والمساهمة في تخطيط وتعظيم الربحية في الأجل الطويل (أحمد عبدالله النور، ٢٠١٢، ص٦٧).

واستناداً لما سبق **تتلخص مشكلة الدراسة** في وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين أداء شركات قطاع المقاولات.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التحقق من مدي تأثير استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على أداء شركات قطاع المقاولات.

فرض الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة التي سبق توضيحها وانسجاماً مع أهداف البحث تتمثل فروض البحث التي سيتم اختبارها فيما يلي:
"توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين أداء شركات قطاع المقاولات".



أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من موضوعها ومجال تطبيقها، ويمكن إيضاح ذلك من خلال المحورين التاليين:

الأهمية العلمية للدراسة :

تعتبر هذه الدراسة امتداد للعديد من الدراسات التي تناولت أسلوب التكلفة المستهدفة ولكنها تمتد لتشمل توضيح أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين أداء شركات قطاع المقاولات.

الأهمية العملية للدراسة :

تتبع الأهمية العملية للدراسة من أهمية القطاع الذي تتناوله الدراسة وهو قطاع المقاولات بجمهورية مصر العربية، حيث يعتبر قطاع المقاولات هو المسئول بالدرجة الأولى عن تكوين البنية التحتية لاي مجتمع، لذلك فمن الضروري الكشف عن الواقع الفعلي بهذه الشركات ومعرفة المعلومات المتعلقة بمقاييس الأداء الخاصة بالشركات المنافسة باستخدام أسلوب القياس المرجعي واسلوب التكلفة المستهدفة بصورة مترابطة ومتوازنة، مما يشكل اسهاماً في تحسين وتطوير الأداء بشركات قطاع المقاولات.

منهج الدراسة :

في سبيل تحقيق الهدف العام للدراسة وأهدافها الفرعية فإن هذه الدراسة اعتمدت على الجمع بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي.

ولقد بدأت الدراسة الميدانية بتحديد مجتمع الدراسة الذي يتمثل في مجموعة من شركات قطاع المقاولات في جمهورية مصر العربية وبعد ذلك تم تحديد عينة الدراسة، كما تم جمع البيانات الأولية من خلال قوائم الاستقصاء،



ولغرض تحليل بيانات الدراسة استخدم الباحث اختبار (ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة .

حدود الدراسة :

تحدد نتائج هذه الدراسة بالحدود التالية:

- الحدود الزمنية : استعراض واقع عينة من شركات قطاع المقاولات بجمهورية مصر العربية عن العام ٢٠١٤ / ٢٠١٥ .
- الحدود المكانية : اقتصرت الدراسة على عينة من شركات قطاع المقاولات الخاضعة لاحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بجمهورية مصر العربية كمصدر لتجميع البيانات الأولية للدراسة وهذه الشركات تم اختيارها بناء على قيمة راس المال المدفوع ،وعينة الدراسة هي :
 - ١- شركة النصر العامة للمقاولات (حسن علام) : يتمثل نشاط الشركة الأساسي في تنفيذ كافة أعمال المقاولات والانشاءات وما يتصل بها من أعمال تكميلية وتجارية واستيراد وتصدير، ويبلغ راس المال المدفوع للشركة ٢٠٠ مليون جنيه .
 - ٢- شركة النصر للمباني والانشاءات (ايجيكو) : يتمثل نشاط الشركة الأساسي في تنفيذ المباني العامة والخاصة وكذلك أعمال الكبارى والطرق والسكك الحديدية وغيرها من طرق المواصلات والقناطر والجسور والاعمال الترابية ، ويبلغ راس المال المدفوع للشركة ١٠٠ مليون جنيه .
 - ٣- شركة المقاولات المصرية (مختار ابراهيم) : يتمثل نشاط الشركة الأساسي في تنفيذ كافة أعمال المقاولات العامة داخل وخارج جمهورية مصر العربية ، ويبلغ راس المال المدفوع للشركة ٦٠ مليون جنيه
 - ٤- شركة المساهمة المصرية للمقاولات (العبد) : يتمثل نشاط الشركة الأساسي في تنفيذ كافة أعمال المقاولات العامة داخل وخارج جمهورية مصر العربية ، ويبلغ راس المال المدفوع للشركة ٤٠ مليون جنيه .



خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تبويبها في أربعة نقاط :

- أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ثانياً: أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ثالثاً: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة.
- رابعاً: الدراسة الميدانية من حيث تحليل البيانات واختبار الفروض ومناقشة النتائج، وصولاً إلى عرض خلاصة الدراسة ونتائجها والتوصيات، واتجاهات البحوث المستقبلية الممكن القيام بها.

أولاً: مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة :

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أهم الأساليب التي انتشر استخدامها في ظل بيئة التصنيع الحديثة في مجال تخطيط وتخفيض التكاليف في مراحل ما قبل الإنتاج، وتتبع فلسفة هذا الأسلوب من أن السوق هو نقطة البداية، حيث لم يعد السوق سوق بائعين فقط يدار على أساس مقاييس الأداء الداخلية للشركة ، بل أصبح سوق مشتريين تتنافس فيه الشركات لكسب العملاء وتحقيق رغباتهم، وفي ظل هذه الظروف لم يعد مناسباً تصميم المنتجات على أساس الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة للشركة فقط بهدف تحقيق أفضل استخدام لهذه الإمكانيات، ولكن يجب أن يتم تصميم المنتجات لتحقيق رغبات العميل من ناحية، وفي ضوء السعر الذي يقبل به من ناحية أخرى، بما يمكن الشركة من تحقيق المبيعات المستهدفة في ظل المنافسة التي تواجهها. (عبدالمعنى فليح عبدالله ، ١٩٩٩ ، ص ٦٠).

وقد تعددت مفاهيم التكلفة المستهدفة لتشمل معاني مختلفة فهناك من يشير إليها بعدة مفاهيم منها " نشاط ، تطبيقات ، نظام ، إدارة وعملية " و فيما يلي عرض لبعض هذه المفاهيم:



عرف (Kato, Y., 2005, p. 33) أسلوب التكلفة المستهدفة على أنها "مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج ذي الجودة العالية ، حيث يلبي المنتج احتياجات العملاء، وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض تلك التكاليف في مرحلتى التخطيط والتطوير".

أما (Sakurai, M., 2008, p. 23) فقد أسلوب عرف أسلوب التكلفة المستهدفة على أنها "أحد أدوات إدارة التكاليف التي تسعى إلى تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة".

بينما يرى (Ansari, S., et al., 2006, p. 20) أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل "أسلوب لتخطيط الربح وخفض التكاليف على أساس سعر البيع والتركيز على العميل وأهمية التصميم، والتحليل الوظيفي وذلك من خلال التكامل بين مراحل تصميم وتوزيع وبيع المنتج، حيث يبدأ خفض التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وفي كل مراحل دورة حياة المنتج لتشمل كل أوجه استخدامات الموارد المتاحة، وذلك من خلال الاستخدام الفعال لسلسلة القيمة الكلية".

أما (شوقى السيد فودة ، ٢٠٠٧ ، ص ٢١٠) فقد عرف التكلفة المستهدفة على أنها "إداة من أدوات إدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة والحالية مع الحفاظ على جودة المنتج وقدرته الوظيفية ودرجة الثقة فيه وتلبية احتياجات العملاء عن طريق فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل التخطيط، البحوث، التطوير والمراحل التجريبية للإنتاج، وهي تقود عملية المفاضلة بين بدائل تصميم المنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن إنتاجه بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة في ضوء سعر البيع المستهدف



والقدرات الوظيفية المستهدفة وحجم المبيعات والربح المستهدف، ومن ثم فهي جزء من نظم الإدارة الاستراتيجية الشاملة للربحية".

في حين عرفها (يحيى على صقر، ٢٠٠٨، ص ٥٤) على أنها "منهج لإدارة التكلفة يستخدم جميع المعلومات المتاحة في توجيه وتحفيز الشركات نحو قياس وتحقيق المنظور الاستراتيجي للتكاليف وذلك عن طريق تقديم منتجات أو خدمات بأسعار تقبلها الأسواق وتحقق هامش الربح المطلوب لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، وتستعين لتنفيذ ذلك بعدد من الأدوات والتقنيات للوصول إلى أهدافها".

ويعرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم التابع لمعهد المحاسبين الإداريين بكندا، أسلوب التكلفة المستهدفة على أنها " عملية أوجدتها بيئة السوق التنافسية حيث أن الأسعار أساس قرارات التكلفة (الاستثمار) وإدارة وتخطيط التكلفة والتخفيض المبكر أثناء عمليات تصميم والتطوير للمنتج ".
(Statement of management Accounting, 1994, p. 3)

يرى (حسين محمد عبده ، ٢٠١٢ ، ص ٣٥) 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".

كما عرف (أحمد عبدالله النور، ٢٠١٢، ص ٦٨) أسلوب التكلفة المستهدفة على أنها "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 للشركة تساعدها على التميز عالمياً".

ارتباطاً بما سبق فإنه يمكن للباحث تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنها "أسلوب إداري معلوماتي يستخدم جميع الموارد والمعلومات المتاحة للشركة لتحقيق المنظور الاستراتيجي للتكاليف في ضوء المحددات البيئية التنافسية، من خلال الاهتمام بالتنسيق والتنظيم بين جميع أقسام الشركة (التعاون الوظيفي) وجميع مراحل دورة حياة المنتج، بهدف تقديم منتجات متنوعة ذات أسعار تنافسية وذات جودة مناسبة والوصول إلى التكاليف المستهدفة وإضافة قيمة للعميل (إشباع رغبات واحتياجات العميل) وتحقيق الأرباح المستهدفة والمكانة السوقية المستهدفة للشركة، وذلك وصولاً لتحقيق الأهداف الاستراتيجية لتدعيم الموقف التنافسي للشركة، مع الاستعانة لتنفيذ ذلك بعدد من الأدوات والتقنيات للوصول إلى التكلفة المستهدفة".

ويلاحظ من التعريف السابق ما يلي :

أ- وضح أن أسلوب التكلفة المستهدفة هي أسلوب إداري معلوماتي يهدف لتحقيق الهدف العام للشركة وهو تعظيم قيمة الشركة ويستخدم في سبيل تحقيق ذلك كافة الموارد والمعلومات وليس نوع بعينه من الموارد كالمراد المالية فقط وأيضاً ليس نوع بعينه من المعلومات كمعلومات التكاليف فحسب.

ب- التعريف يوضح أن أسلوب التكلفة المستهدفة ينفذ من خلال استخدام الموارد والمعلومات المتاحة للشركة ، وهذا يعني تضافر كل موارد الشركة سواء البشرية او المالية في سبيل تحقيق المنظور الاستراتيجي للتكاليف، في ضوء محددات البيئة الخارجية والداخلية ومن ثم يتسع هذا التعريف ليشمل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية معاً.



ج- يعكس التعريف أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة في تقديم منتجات بأسعار تنافسية محددة مقدماً لتحقيق هامش الربح المستهدف ومن ثم تحقيق الهدف الاستراتيجي للشركة.

د- يشمل التعريف أيضاً استعانة أسلوب التكلفة المستهدفة بعدد من الأدوات والتقنيات وهو ما سوف يذكر بالتفصيل في هذا الفصل.

ثانياً: أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة :

تتبع الحاجة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من طبيعة بيئة التصنيع المتقدمة التي تواجهها الشركات في الوقت الحاضر، فقد أصبحت المنافسة التكاليفية الهادفة إلى خفض التكلفة إحدى السمات الأساسية للمنافسة السائدة بين الشركات حيث أن السوق يفرض أسعاره على المنتجين في أغلب الأحيان ولا يصبح أمام المنتج لغرض البقاء سوى الاستمرار في خفض التكلفة للحدود التي تسمح بتحقيق هامش ربح معقول مع تقبل السوق للأسعار المعروضة (Larso,D.,et al., 2009, p. 38)

ولهذا يصبح أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأسلوب والوسيلة الأكثر فعالية لتحقيق التكاليف التنافسية مما يدعم استراتيجية إدارة التكلفة، و ترجع أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة إلى العديد من الاعتبارات من أهمها ما يلي :

١- أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر نظام مفتوح لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها.(حسين محمد عبده ، ٢٠١٢ ، ص٣٩)

٢- يعتبر هذا الأسلوب أكثر واقعية من الأساليب الأخرى حيث يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على كافة الأبعاد المحددة والمؤثرة في التكلفة والتي تجعل معاييرها أكثر واقعية وموضوعية بحيث تأتي التكلفة محققة للتوازنات بين



كافة أهداف أصحاب المصالح. (عبدالحמיד عبدالمنعم عبدالمولى، ٢٠٠٩، ص٧٥)

٣- يسعى هذا الأسلوب إلى إدارة التكلفة خاصة عند تخطيط وتصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تمثل تكلفتها النسبة الكبرى من تكلفة الإنتاج، كما أن إدارة التكلفة تمثل هدفاً استراتيجياً يمكن من خلاله تحقيق أهداف استراتيجية أخرى أهمها تحقيق القدرة التنافسية للشركة. (رعدة حسن عبد الحفيظ ، ٢٠١١، ص١٣)

٤- يعمل هذا الأسلوب على التخطيط في الأجل الطويل حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلزم الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج. (سيد عبدالفتاح سيد ، ٢٠١٠، ص٨٥)

٥- يقوم هذا الأسلوب بتقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل حيث يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بدرجة كبيرة وأساسية بتأثير رغبات ومتطلبات العملاء والتي تشمل الجودة والتكلفة والزمن، مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقيد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين. (عامر على سليمان، ٢٠٠٩، ص٣٠)

٦- يستخدم كأداة جيدة للرقابة، ويتميز بكونه رقابة مانعة أو وقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج.

(Chen,R.& Chung,H., 2002, p. 7)

٧- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في الشركة لتحقيق هدف موحد وهو العمل على إخراج المنتج بالصورة المطلوبة. (Hamood,H., 2013, p. 41)

ويرى الباحث أن أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة تأتي من اشتقاق هذا الأسلوب من السوق حيث يتم بموجبه تسعير المنتجات اعتماداً على أسعار السوق التي توفر أفضل ميزة تنافسية، وذلك من خلال دراسة السوق ورغبات العملاء



والمواصفات والخصائص المطلوب توافرها في المنتج، وأداء المنافسين وتقدير حجم المبيعات المتوقع وسعر البيع المستهدف.

ثالثاً: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

يحظى أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من المزايا في مجال إدارة التكلفة، كما أنه يتعرض لبعض الانتقادات والصعوبات، وفيما يلي توضيح لذلك :

مزايا أسلوب التكلفة المستهدفة

يحظى أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من المزايا التي يمكن أن تعود على الشركة من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يلي : (عاطف عبدالمجيد عبد الرحمن ، ٢٠٠٠ ، ص٣٦) (Jalace,H., 2012 pp. 14-16)

- أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب شامل يحقق الرقابة على كافة مراحل دورة حياة المنتج، حيث يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على التكامل مع الأساليب الرقابية الأخرى مثل هندسة القيمة.
- يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة التفاعل الإيجابي بين الإمكانيات الداخلية للشركة، والبيئة الخارجية للعملاء والمنافسين، ويحقق أيضاً الخفض المستمر للتكلفة لاعتماده على معايير مستهدفة متحركة.
- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط في الأجل الطويل حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منها هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج.
- يعتمد أسلوب التكلفة المستهدفة على المشاركة في كافة مراحلها بين كافة المستويات في الشركة بما يحقق التطوير الذاتي للأداء و يحقق التوازن بين كافة الأطراف الداخلية والخارجية للشركة.



- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا الأسلوب إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية وايضاً دعم الموقف التنافسي للشركة عن طريق المساعدة في تقديم منتجات بجودة عالية وبأسعار تنافسية تلائم احتياجات العملاء.

مما سبق يرى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب إدارة التكلفة وخاصة في مجال خفض التكلفة وتحقيق القدرة التنافسية للشركة في ظل متغيرات البيئة التنافسية الحديثة والمتغيرات الاقتصادية العالمية، إلا أن مستوى دعم أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة مرهون بتوفير المعلومات والأدوات والأساليب المحاسبية اللازمة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا الأسلوب إلى جانب دعم ومساندة إدارة الشركة لتطبيقها.

الانتقادات الموجهة إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

وعلى الرغم من فعالية هذا الأسلوب في مجال رقابة وخفض التكلفة، إلا أن أسلوب التكلفة المستهدفة مثله كمثل العديد من الأساليب التي تعرضت لمجموعة من الانتقادات، من أهمها: (جمال سعد خطاب، ٢٠٠٤، ص ٢٧٤-٢٨٨) (Yasukat, K., et al., 2013, p. 18)

- ١- تعارض المصالح بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكلفة المستهدفة.
- ٢- الآثار الجانبية السلبية لطول الوقت اللازم للتحسين والتطوير وتخفيض التكلفة المستهدفة.
- ٣- الحاجة إلى معلومات كثيرة ومتنوعة عن تكاليف المنتج والأنشطة خلال مراحل سلسلة قيمة الشركة.



ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على هذه الانتقادات كما يلي :

- بالنسبة للانتقاد (١) : ينبغي تكوين فريق عمل يكون مسؤولاً عن تحقيق التكلفة المستهدفة بالاعتماد على المحاسبين الإداريين بالشركة باعتبارهم منسقين ومشرفين على فريق العمل.
- بالنسبة للانتقاد (٢) : يمكن تلافي طول الوقت بالاستعانة بنظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تحليل سلسلة القيمة في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وإزالتها كذلك يمكن الاستعانة بكل من أسلوب نظام القياس المتوازن للأداء وأسلوب القياس المرجعي لتحديد أفضل الممارسات في مجال تخفيض وقت التطوير والتحسين المستمر.

صعوبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

بالرغم من المزايا التي تعود على الشركات من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تحد من فعاليته ومن أهمها : (Kaplan,R., et al., 1997, p. 616) (نقلاً عن خديجة محمد كوسه ، ٢٠١٢ ، ص٦٢)

- ١- وجود صراع بين الأطراف المسؤولة عن تحديد التكاليف المستهدفة، فالضغوط التي تمارسها الشركة على الموردين للالتزام بالخطة من أجل تخفيض التكاليف يؤدي في كثير من الأحيان إلى فشل هؤلاء الموردين في الوفاء بالتزاماتهم ، هذا بجانب شعور فريق المهندسين بعدم العدالة وذلك بسبب الضغوط المفروضة عليهم نتيجة التزامهم بتخفيض تكاليف الإنتاج في حين توجد أقساماً أخرى مثل أقسام الدعاية والإعلان والتوزيع والتسويق تتفق مبالغ طائلة بدون حد أقصى لها.
- ٢- إن العاملين في الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة يعانون من الاجهاد نتيجة لشعورهم المستمر بالضغط عليهم لتحقيق التكاليف المستهدفة، وعندما



يصعب تحقيق التكلفة المستهدفة تبدأ مشكلة الإحباط من قبل العاملين وتبدأ مشكلة التعارض بين الأقسام المختلفة.

٣- غياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة والتي تتعلق بالتسعير والبحوث والتطوير، فهناك ضرورة لوجود مثل هذه النظم وذلك لتدعيم عمليات التسعير ، وما يتطلب ذلك من تقسيم سعر البيع المستهدف إلى عناصر وظيفية يمثل كلاً منها القيمة التي يقبل العميل دفعها مقابل الحصول على هذا العنصر، والمشكلة تكمن في صعوبة تحويل الوظائف إلى أسعار، حيث لا توجد قاعدة بيانات لهذا الغرض، وفيما يتعلق بالنظم المعاونة للبحوث والتطوير مثل برامج الرسم بالحاسب الالى والبرامج الهندسية على الحاسب الى، وغيرها يكون لها دور في عمليات التصميم والتطوير بسرعة وكفاءة ، إلا أنها بحاجة إلى نظام لمشاركة كل العاملين في تلك الأنشطة بمعلوماتهم. (جمال سعد خطاب، ٢٠٠٤، ص ص٢٧٦-٢٧٧)

ويرى الباحث أنه يجب على الشركات التي تفكر في تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة أخذ الاعتبارات السابقة في الحسبان وذلك من قبل عملية التطبيق الفعلي، ولكن بالرغم من الصعوبات السابقة فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج في أهم مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وهي مرحلة تصميم المنتج.

يرى الباحث أنه بالرغم من الإسهامات البارزة لأسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة والرقابة عليها، تلبية احتياجات العملاء بما يحقق رضاهم، توفير المعلومات الملائمة لإدارة التكلفة، دعم الموقف التنافسي للشركة من خلال المساعدة في سرعة تقديم منتجات مبتكرة بجودة مناسبة وأسعار تنافسية، تحقيق التفاعل الإيجابي والموائمة بين الإمكانيات الداخلية المتاحة والبيئة الخارجية، إلا أن هذا الأسلوب لا يكفي بمفرده لتحقيق أهداف إدارة التكلفة.



ومن هذا المنطلق تبرز أهمية دراسة وتحليل العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب القياس المرجعي وذلك بهدف التحقق من مدى تدعيم ومساندة كل أسلوب للآخر، وبما يحسن من أداء الشركات ويدعم قدرتها التنافسية، حيث ينبغي على إدارة الشركة أن تنتظر لأساليب إدارة التكلفة ليس كأداة منفصلة ولكن كجزء من نظام متكامل لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي خلال دورة حياة المنتج.

رابعاً : الدراسة الميدانية

تحليل الدراسة الميدانية لقائمة الاستقصاء الخاصة بأعضاء هيئة التدريس:

١/١/٦/٤ - الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية:

جدول (١)

يوضح الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية

| النسبة | العدد الإجمالي | عدد أعضاء هيئة التدريس المشاركين في الاستقصاء بكلية الهندسة | عدد أعضاء هيئة التدريس المشاركين في الاستقصاء بكلية التجارة | المستوى الأكاديمي |
|-------------|-------------------|---|---|----------------------|
| 14% | 14 | 9 | 5 | أستاذ |
| 22% | 22 | 14 | 8 | أستاذ مساعد |
| 45% | 45 | 20 | 25 | مدرس |
| 19% | 19 | 7 | 12 | مدرس مساعد |
| 100% | 100 | 50 | 50 | الإجمالي |



يتضح من الجدول (١) فيما يخص الكليات أن كلية التجارة تأتي في المرتبة الأولى من حيث عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة حيث تم توزيع عدد ٥٥ استمارة تم استلام ٥٠ استمارة بنسبة ٩٠,٩%، تليها في المرتبة الثانية كلية الهندسة حيث تم توزيع عدد ٦٠ استمارة تم استلام ٥٠ استمارة بنسبة ٨٣,٣%. وأيضاً يوضح الجدول (١١) أن حوالي ٤٥% من أفراد عينة الدراسة يشغلون درجة مدرس ثم درجة المدرس المساعد في المرتبة الثانية بنسبة ١٩% ثم درجة الأستاذ المساعد بنسبة ٢٢% في المرتبة الثالثة ثم بعد ذلك درجة الأستاذ بنسبة ١٤% ، وذلك يشير إلى أن الاستبيان تم توزيعه على مستويات أكاديمية مختلفة مما يعكس التمثيل الصادق لمجتمع العينة.

أختبار T test لإختبار فروض الدراسة

الفرض البحثي:

ينص الفرض البحثي على " توجد علاقة تائيير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين أداء شركات قطاع المقاولات ".
متغيرات الفرض البحثي: تنقسم متغيرات الفرض البحثي إلى:

(أ) متغير مستقل تفسيري:

- أسلوب التكلفة المستهدفة .

(ب) متغير تابع مفسر: يتمثل المتغير التابع في تحسين الأداء.

الأسلوب الإحصائي المستخدم.

تم استخدام اختبار (ت) لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة.



الإحصاء الوصفي للمتغيرات البحثية:

١- عند السؤال عن: هل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتناسب مع طبيعة شركات المقاولات، كانت الأجوبة بنعم (٨٨) استمارة بنسبة ٨٨% بينما الاجابة بلا (١٢) استمارات بنسبة ١٢%.

جدول (٢)

يوضح الإحصاء الوصفي للعبارات البحثية

تهدف هذه المجموعة من العبارات الى تحديد اثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء لشركات قطاع المقاولات .

| م | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الترتيب |
|---|--|-----------------|-------------------|----------------|---------|
| ٢ | يساعد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تضيق الفجوة بين احتياجات العملاء وبين تصميم المشروع من خلال إدخال التحسينات على المشروع. | 4.2045 | 0.82348 | 19.59 | 7 |
| ٣ | يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة تكلفة شركات قطاع المقاولات من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مراحل كل مشروع وتحديد أوجة القصور لتحسينها. | 4.3182 | 0.63878 | 14.79 | 1 |
| ٤ | يساعد أسلوب التكلفة | 4.3636 | 0.78031 | 17.88 | 5 |



| | | | | المستهدفة على توفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف شركات قطاع المقاولات وصولاً لتحسين الإداء (الجودة، الوقت، التكلفة). | |
|----|-------|---------|--------|--|-----|
| | | | | يساعد الإعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أداء شركات قطاع المقاولات من خلال: | ٥ |
| 2 | 14.96 | 0.65041 | 4.3488 | تحسين الإداء المالى. | ١/٥ |
| 13 | 29.84 | 1.13259 | 3.7955 | تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاج دون المساس بالجودة. | ٢/٥ |
| 6 | 19.22 | 0.79507 | 4.1364 | زيادة كفاءة عمليات التشغيل الداخلية. | ٣/٥ |
| 3 | 15.44 | 0.97709 | 4.1395 | زيادة رضاء العملاء من خلال تقديم مشروع يلبي حاجات و توقعات العملاء و يتميز عن المنافسين (سعر، جودة). | ٤/٥ |
| 9 | 25.33 | 0.65079 | 3.8571 | تحسين مستوى الجودة. | ٥/٥ |
| 11 | 26.58 | 0.96668 | 3.6364 | تسليم المشروع للعميل فى الوقت المحدد. | ٦/٥ |
| 10 | 25.80 | 0.97192 | 3.7674 | تدعيم التطوير والابتكار. | ٧/٥ |
| 12 | 27.33 | 1.03122 | 3.7727 | زيادة قدرة الشركة على التعلم والنمو. | ٨/٥ |



| | | | | | |
|----|-------|---------|--------|--------------------------|------|
| 8 | 22.43 | .85125 | 3.7955 | تدعيم التطور التكنولوجي. | ٩/٥ |
| 4 | 16.29 | .69327 | 4.2558 | تدعيم القدرة التنافسية. | ١٠/٥ |
| 14 | 30.55 | 1.04143 | 3.4091 | تدعيم الاداء المجتمعي. | ١١/٥ |
| | 12.19 | 0.48623 | 3.9881 | المتوسط العام | |

يتضح من الجدول رقم (٢) أن العبارات الخاصة بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من عبارة (٢ - ٤) أن مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد إدارة تكلفة شركات قطاع المقاولات من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى مراحل كل مشروع وتحديد أوجه القصور لتحسينها وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.3182) وبمعامل اختلاف معياري (14.79%) وعينة الدراسة موافقة على أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على توفير المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف شركات قطاع المقاولات وصولاً لتحسين الإداء (الجودة، الوقت، التكلفة) وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.3636) وبمعامل اختلاف معياري (17.88%) وأيضاً اتجهت عينة الدراسة نحو الموافقة على أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تقييم أداء شركات قطاع المقاولات من خلال تضيق الفجوة بين إحتياجات العملاء وبين تصميم المشروع من خلال إدخال التحسينات على المشروع التي يتم تقديمه للعملاء وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.2045) وبمعامل اختلاف معياري (19.59%).

أما فيما يخص العبارات الخاصة بان الإعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحسين أداء شركات قطاع المقاولات ، وذلك من عبارة (١/٥ - ١١/٥) فقد أظهرت مفردات عينة الدراسة موافقة على ان أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحسين أداء شركات قطاع المقاولات من خلال تحسين الاداء المالي وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.3488) وبمعامل اختلاف معياري



(14.96%) ثم زيادة رضا العملاء من خلال تقديم مشروع يلبي حاجات و توقعات العملاء و يتميز عن المنافسين (سعر، جودة) بمتوسط حسابي قدره (4.1395) وبمعامل اختلاف معياري (15.44%) ثم تدعيم القدرة التنافسية بمتوسط حسابي قدره (4.2558) وبمعامل اختلاف معياري (16.29%).

كما يتضح أيضاً من الجدول (٢/٤) أن أقل العبارات موافقة بمفردات العينة التي تخص أن الإعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحسين أداء شركات قطاع المقاولات ، وذلك من عبارة (١/٥ – ١١/٥) كانت ان أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحسين أداء شركات قطاع المقاولات من خلال تدعيم الاداء المجتمعي بمتوسط حسابي قدره (3.4091) وبمعامل اختلاف معياري (30.55%) ثم تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاج دون المساس بالجودة بمتوسط حسابي قدره (3.7955) وبمعامل اختلاف معياري (29.84%) ثم زيادة قدرة الشركة على التعلم والنمو بمتوسط حسابي قدره (3.7727) وبمعامل اختلاف معياري (27.33%).

توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين اتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو مدى الموافقة على وجود علاقة ذات دلالة معنوية لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء شركات قطاع المقاولات ، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.05) مما يدل على رفض فرض العدم بمتوسط حسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (3.4) على مقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل بمتوسط حسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (3.4) وهذا ما يؤكد صحة الفرض البحثي فيما يتعلق بوجود علاقة معنوية موجبة عند إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء شركات قطاع المقاولات.



الخلاصة:

تناول هذا الدراسة تحليل أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك استجابة للتطورات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة والتي منها زيادة حدة المنافسة وما تتطلبه من ضرورة أحداث توازن بين التكلفة والجودة والوقت باعتبارهم يمثلون أبعاداً لاستراتيجية الشركة.

النتائج:

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج تتمثل فيما

يلي:

١. ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى خفض التكلفة دون التأثير على جودة ووقت تسليم المشروع.
٢. تعتبر اسلوب التكلفة المستهدفة من أفضل نظم الإدارة الإستراتيجية 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 المشروع.
٣. تم قبول الفرض البحثي فيما يتعلق بوجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة و تحسين أداء شركات المقاولات.



قائمة المراجع:-

أولاً: المراجع باللغة العربية

• الدوريات:

- جمال سعد خطاب، (٢٠٠٤)، "مشاكل تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة ودور أسلوب القياس المرجعي في تحقيق إستراتيجية الريادة التكاليفية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، مارس، ص ص ٢٦٣-٣٣٥.
- شوقي السيد فودة، (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.
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، (٢٠٠٠)، "مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، عدد ٢٨، ص ص ١٦٩-٢١٩.
- عبد المنعم فليح عبد الله، (١٩٩٩)، "التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كمدخل تخفيض التكاليف وتحسين الجودة في ظل بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثامنة والعشرين، العدد الثالث، ص ص ٥٣-٩١.

• الرسائل العلمية:

- أحمد عبد الله النور، (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.



- حسين محمد عبدة ، (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.
- خديجة محمد كوسه، (٢٠١٢)، "تكامل أساليب إدارة التكلفة بغرض تحقيق المزايا التنافسية – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- رعدة حسن عبد الحفيظ، (٢٠١١)، "دور نظام التكاليف المستهدفة في إدارة وخفض تكلفة اللوجستيات – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- سيد عبد الفتاح سيد، (٢٠١٠)، "نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- عامر على سليمان، (٢٠٠٩)، "تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن – دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- عبد الحميد عبد المنعم عبد المولى، (٢٠٠٩)، "تطوير نظام التكاليف المعيارية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- يحيى على صقر، (٢٠٠٨)، "استخدام تحليل علاقة السبب والآخر في تفعيل المنظور الاستراتيجي للتكاليف-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

Articles:

- Ansari, S., Bell, J., Swenson , D. (2006), "A template for implementing target costing, cost management, vol.20, no. 5.



- Chen, R., Chung, H., (2002), "Cause – effect Analysis for target costing management Accounting", Management Accounting quarterly, winter, pp. 1-9.
- Hamood, H., Omar, N. , Sulaiman, S., (2011) "Target costing Practices A Review of literature", Asia – pacific management Accounting Journal, vol. 6,N1, pp 25-46.
- Jalae, H., (2012),"Advantages of target costing in organization", International journal of research in management, vol. 1, iss. 2, Jan., pp. 10-18.
- kato, Y., (2005), "target costing support systems: lessons from leading Japanese companies", management Accounting Research.
- Larso, D., et al., (2009), "Development of a manufacturing flexibility hierarchy through factor and cluster analysis", journal manufacturing of technology management, vol. 20., no.4
- Sakurai, M., (2008), target costing and how to use it", journal of cost and management, vol. 15, no.3.
- Yasukata, K., Yoshida, E., Yamada, L., Outa, K., (2013), "Longitudinal case study of target cost management implementation at shipbuilding company ", journal of Accounting and organizational change, vol.9, iss. 4, pp. 1-33.

