

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكري تهاامي

---

## التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د . عز الدين فكري تهاامي (\*)

### مقدمة :

لقد برزت في الآونة الأخيرة العديد من المتغيرات الاقتصادية والصناعية من أهمها الاتجاه نحو التكتلات والاتفاقيات الاقتصادية الإقليمية والعالمية للتبادل التجاري وثورة المعلومات والتقدم السريع في مجال تكنولوجيا الإنتاج ، والتي انعكست آثارها بشكل مباشر علي أداء منظمات الأعمال . فقد كان من نتيجة تلك المتغيرات سرعة التغير في أنواق المستهلكين وازدياد حدة المنافسة بحيث أصبح نجاح أي منشأة يرتبط إلي حد كبير بمدى قدرتها علي التكيف مع طبيعة تلك المتغيرات ، فلكي تحقق المنشأة ميزة تنافسية في الأسواق المحلية و العالمية اليوم عليها سرعة الاستجابة لتلك المتغيرات من خلال تحديث نظم إنتاجها والتركيز علي تحسين أدائها في ظل كل من بيئة التشغيل الداخلية والخارجية معا .

وتعتبر قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة لتنفيذ الإستراتيجيات التسويقية للمنشأة ، ولذا يتركز اهتمام المنشآت العالمية اليوم بالجانب التسويقي للمنتجات القائمة والعمل علي توليد طلب لدي عملائها علي

---

(\*) مدرس المحاسبة بكلية التجارة - جامعة الأزهر - أستاذ مساعد بكلية العلوم  
الإدارية والتخطيط - جامعة الملك فيصل.

منتجات جديدة تناسب متطلباتهم من حيث الجودة والسعر بما يحقق للمنشأة مركزاً تنافسياً في السوق .

وعلي الرغم مما تلعبه نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من دور هام في اتخاذ قرارات التسعير إلا أن معظم هذه النظم قد نشأت وطبقت في ظل بيئة تتسم بإقليمية الأسواق والاعتماد علي منتجات نمطية تنتج بأحجام كبيرة، مما يتطلب ضرورة تطوير هذه النظم لتتناسب مع بيئة الأعمال الحديثة - التي تتسم بالمنافسة وتنوع وسرعة تقادم المنتجات - حتى يمكنها المساهمة بفعالية في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق النماذج الحديثة لقرارات التسعير .

ولقد تعددت الكتابات في السنوات الأخيرة حول أسلوب التكلفة المستهدفة واستخداماته المختلفة في مجالات خفض ورقابة التكلفة وترشيد قرارات التسعير وغيرها من القرارات الإستراتيجية الهامة ، إلا أن هذا المدخل لم يلق بعد الاهتمام الكافي في الكتابات العربية رغم حاجة مجتمعنا العربي بصفة عامة والمصري بصفة خاصة إلي مثل هذه المداخل الحديثة لتدعيم قدرة اقتصادياتنا علي الصمود والمنافسة في الأسواق العالمية . ومن هنا جاءت فكرة هذا البحث ليتناول أحد جوانب الاستخدامات الرئيسية لمدخل التكلفة المستهدفة وهو جانب تخطيط الأسعار للمنتجات الجديدة .

### **أهمية البحث :**

تتبع أهمية هذا البحث من الحاجة إلي نقل تجارب الدول المتقدمة من خلال نقل مدخل التكلفة المستهدفة حيث حقق هذا المدخل نجاحا كبيرا للمنشآت الصناعية في هذه الدول وخاصة للصناعات اليابانية .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهامي

---

### هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلي بيان دور التكلفة المستهدفة كمدخل مستحدث في رفع كفاءة عملية اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة وسرعة التقدم التكنولوجي ، وذلك من خلال :

- دراسة وتحليل مناهج واستراتيجيات اتخاذ قرارات التسعير ومدي ملاءمتها لبيئة الأعمال الحديثة .
- بيان طبيعة مدخل التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية وإجراءات تطبيقه في مجال تخطيط الأسعار للمنتجات الجديدة أو المنتجات القائمة التي يتم تطويرها .
- بيان مجالات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومقومات نجاحه .
- عرض لأهم النقاط التي تبرز أهمية التكلفة المستهدفة كمدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة .

### منهج وخطة البحث :

استقراء وتحليل ما كتب في مجال البحث ، ثم استنباط إطار مقترح لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في مجال ترشيد قرارات التسعير في بيئة الأعمال الحديثة ، وسوف يتم تناول ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مناهج وإستراتيجيات قرارات التسعير .

المبحث الثاني : تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لتسعير المنتجات الجديدة.

المبحث الثالث : التكلفة المستهدفة كمدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة.  
الخلاصة والنتائج والتوصيات .

## ١ - مناهج وإستراتيجيات التسعير

### ١ / ١ المنهج الاقتصادي للتسعير :

تعتمد قرارات التسعير وفقا لهذا المنهج علي خصائص السوق الذي تواجهه المنشأة ، حيث يتحدد السعر في ضوء آليات السوق كما يلي<sup>(١)</sup> :

١ - في ظل المنافسة الكاملة يتحدد السعر نتيجة لتفاعل قوي العرض والطلب ويقتصر دور الإدارة علي تحديد كمية الإنتاج التي تعظم الأرباح ، حيث أن التدخل بزيادة السعر يعني الانصراف عن منتجات المنشأة والتدخل بخفض السعر يعني التضحية بالأرباح ، ويكون القرار الوحيد للإدارة هنا هو تحديد حجم النشاط ( الإنتاج والمبيعات ) الذي يعظم أرباح المنشأة من خلال تحديد حجم النشاط الذي تتساوى عنده التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي.

٢ - أما في ظل المنافسة غير الكاملة فإن كمية المبيعات سوف تتأثر بسعر البيع ، مما يعني أن المنشأة قد تضطر إلي إجراء تخفيضات علي سعر البيع لكي تحقق حجما أكبر من المبيعات ولذا فإن الإيراد الحدي الناتج من بيع وحدة واحدة إضافية يكون أقل من السعر الذي بيعت به هذه الوحدة ، وهذا ما يفسر وجود مستوي الإيراد الحدي في مستوي أدني من مستوي منحني الإيراد ، وتتحقق أقصى ربحية ممكنة هنا أيضا عند حجم النشاط الذي تتساوى عنده التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي .

ولتقدير الإيراد الحدي فإن علي المديرين توقع أثر التغير في سعر البيع علي حجم المبيعات وهو ما يعرف بالمرونة السعرية Price elasticity ،

فإذا كانت الزيادة في السعر تحدث انخفاضا كبيرا في حجم المبيعات فهذا يعني أن الطلب مرنا elastic أما إذا لم يكن للزيادة في سعر البيع أي أثر على حجم المبيعات أو كان لها أثر طفيف عليه فإن ذلك يعني أن الطلب غير مرن inelastic ، وتتحدد درجة المرونة بصفة عامة بمقدار التغير في حجم المبيعات نتيجة لحدوث تغيرات في السعر وهذا قد يكون صعب التحديد في كثير من الحالات .

ومن ثم فإن مرونة الطلب تمثل أحد المحددات الهامة في قرارات التسعير وفقا للمنهج الاقتصادي ، فإذا كان الطلب غير مرن ولا توجد قيود من جانب الحكومة فإن الارتفاع المفاجئ في السعر قد يكون مقبولا من جانب المستهلك مما يعني إن أي زيادة في التكاليف يمكن تحويلها للمستهلكين، أما في حالة الطلب المرن فإن أي زيادة في سعر بيع وحدة المنتج قد يترتب عليه تحول المستهلكين إلى منتج آخر بديل ( لنفس المنشأة أو لمنشأة منافسة أخرى ) ولذا يجب علي المحاسب الإداري في مثل هذه الحالة أن يعد تحليلا عند مختلف أسعار البيع ، كما أنه في حالة وجود أسعار سوقية للمنتجات ولا تملك المنشأة التأثير عليها يصبح دور المحاسب الإداري تحديد ربحية المنتجات الأكثر ربحية لتقرير الاستمرار في إنتاج منتجات معينة أو التوقف عن إنتاجها .

وعلي الرغم من أن المنهج الاقتصادي للتسعير يوفر الإطار النظري الذي يمكن من تحديد كمية الإنتاج المثلي ، إلا أنه يتعرض للعديد من الانتقادات منها<sup>(٢)</sup>:

- صعوبة تحديد منحنى الطلب ومن ثم صعوبة تحديد دوال الإيرادات.

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

- صعوبة تحديد منحنى التكلفة الحدية وخاصة في الأجل الطويل - لأنها لا تشتمل علي التكلفة المتغيرة فقط بل تشمل تكاليف الطاقة والمصروفات البيعية والإدارية وتكلفة رأس المال - لعدم توافر بيانات ملائمة لذلك في السجلات المحاسبية عادة ، وحتى في حالة توافرها فإن الأمر قد يتطلب اجتهاد عند رسم هذه المنحنيات .
- عدم إمكانية تطبيق النموذج في حالات احتكار القلة لأنه لا يأخذ في الاعتبار رد فعل المنافسين .
- صعوبة التطبيق في حالة تعدد المنتجات بالمنشأة .
- أن النموذج يثبت العوامل الأخرى المؤثرة علي كمية المبيعات ما عدا السعر ، في حين أن بعض المنشآت قد تلجأ إلي التأثير علي المبيعات بوسائل أخرى خلاف السعر مثل شروط التمويل وتنشيط فعاليات إدارة المبيعات .
- أن معظم المنشآت تسعى لتحقيق عائد مرضي علي الأصول المستخدمة وليس عائد أمثل .

ويخلص الباحث من ذلك إلي أن المنهج الاقتصادي للتسعير يعتمد علي قياس ردود أفعال المستهلكين تجاه التغير في الأسعار وأن أهداف التسعير وفقا لهذا المنهج تتمثل في تعظيم الربح في الأجل القصير ، وأن المنشأة تصل إلي أقصى ربحية ممكنة عندما تكون التكلفة الحدية معادلة للإيراد الحدي حيث يتحدد حجم الإنتاج الأمثل عند تلك النقطة ، إلا أنه نظرا للانتقادات التي يتعرض لها هذا المنهج في التطبيق العملي فإنه كما يري

البعض<sup>(٣)</sup> نادرا ما يحسب المحاسبون منحنيات الإيراد الحدي ومنحنيات التكلفة الحدية ، وبدلا منها فإنهم يستخدمون مداخل أخرى تعتمد علي التقديرات المبنية علي الحكم الشخصي للتنبؤ بأثر الإنتاج والمبيعات الإضافية علي الأرباح علاوة علي أنهم يختبرون أحجاماً مختارة وليس المدى الكلي للأحجام الممكنة ، ومثل هذه التبسيطات قد تكون مرضية لأن تكلفة التحليلات المعقدة ربما تزيد عن عوائدها .

#### ١ / ٢ المنهج المحاسبي للتسعير :

تلعب البيانات والمعلومات المحاسبية دورا هاما في مجال قرارات التسعير، فعلي الرغم من أن تحديد السعر علي أساس التكلفة لا يعني تجاهل الأسعار السائدة في السوق إلا أن التكاليف تعتبر نقطة البداية عند تحديد سعر البيع وتزداد أهمية بيانات التكاليف في المنشآت التي يتم الإنتاج فيها وفقا لطلبات العملاء وأيضا في حالات انخفاض درجة المنافسة والطلب غير المرن علي السلعة . وسوف نتناول في هذه النقطة من البحث المداخل المحاسبية الأساسية للتسعير بهدف تقييمها وبيان مدي جدواها في ظل بيئة الأعمال الحديثة .

#### ١ - مدخل التكلفة زائد فائض (التكلفة المعلاة) : Cost-plus-a markup

ويقوم هذا المدخل علي أساس ضرورة تحقيق عائد مرضي علي كل وحدة مباعه حيث يتحدد السعر من خلال تحديد تكلفة وحدة المنتج ثم يضاف إليها الفائض Markup المرغوب فيه للحصول علي سعر البيع المستهدف Target Selling Price كما يلي :

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

سعر البيع المستهدف = تكلفة الإنتاج + الفائض المرغوب فيه .  
ويعتبر هذا المدخل من أكثر المداخل استخداما في الحياة العملية وخاصة في تسعير المنتجات النمطية ، حيث تقوم فلسفته الإدارية علي أساس أن سعر البيع يجب أن يكون كافيا لتغطية جميع التكاليف بالإضافة إلي تحقيق عائد مرضي علي رأس المال المستثمر في المنشأة في الأجل الطويل. والمشكلة التي تثار هنا هي كيفية تحديد تكلفة الإنتاج ، هل تقاس علي أساس التكلفة الكلية أم التكلفة المتغيرة أم التكلفة المستغلة وهل نعتمد علي التكاليف الفعلية أم التكاليف المعيارية ، والجدل الخاص حول هذا الموضوع لا ينتهي فلكل مفهوم استخدامه في حالات معينة<sup>(٤)</sup>. ومع ذلك يعد مفهوم التكلفة الشاملة الأكثر ملائمة لاتخاذ قرارات التسعير في الأجل الطويل نظرا لما يتسم به من البساطة وعدم الدخول في تحليلات لأنماط سلوك التكاليف وإمكانية تغطية التكاليف الثابتة بالإضافة لما يحققه من استقرار للسعر وتبريره من الناحية القانونية<sup>(٥)</sup>، كما أظهرت إحدى الدراسات العملية أن معظم المنشآت تستخدم التكلفة الكلية في تحديد أسعار بيع المنتجات النمطية ( ٤٢١ شركة من ٥٠٥ شركة بنسبة ٨٣ % )<sup>(٦)</sup>، بينما تستخدم التكلفة المتغيرة في حالات خاصة أخرى مثل الدخول في المناقصات أو تقديم منتج جديد أو الرغبة في زيادة نصيب الشركة في السوق .  
وعمليا تتحدد تكلفة وحدة المنتج عند تحديد أسعار بيع المنتجات علي أساس التكلفة زائد فائض من خلال أحد مدخلي هما<sup>(٧)</sup>:

١ - مدخل التكلفة المستوعبة The Absorption Approach  
حيث تتمثل التكلفة وفقا لهذا المدخل في التكلفة الصناعية لتصنيع وحدة المنتج

أما باقي فئات التكاليف الأخرى البيعية والإدارية فتؤخذ في الاعتبار عند تحديد نسبة الفائض ، وذلك لتجنب المشاكل المصاحبة لعملية تخصيص هذه المصروفات علي المنتجات المختلفة بالمنشأة .

## ٢ - مدخل التكلفة المباشرة The Direct Cost Approach

ويركز هذا المدخل علي سلوك التكاليف حيث يتكون أساس التكلفة فيه من التكاليف المتغيرة المرتبطة بوحدة المنتج أما التكاليف الثابتة ( الصناعية والبيعية والإدارية ) فتؤخذ في الاعتبار عند تحديد نسبة الفائض تجنباً لصعوبة تخصيصها علي المنتجات أيضاً .

ومن ثم فإن كلا المدخلين يستخدم مفهوم التكلفة زائد فائض إلا أنهما يختلفان في معالجة بيانات التكاليف من حيث عناصر التكلفة التي تدخل ضمن نسبة الفائض ، ولذا يتحدد الفائض كما يلي :

- في حالة استخدام مدخل التكلفة المستوعبة :

$$\text{نسبة الفائض} = \frac{\text{العائد المستهدف علي إجمالي الأصول المستخدمة} + \text{المصروفات البيعية والإدارية}}{\text{الحجم بالوحدات} \times \text{التكلفة الصناعية الكلية للوحدة}}$$

- في حالة استخدام مدخل التكلفة المتغيرة :

$$\text{نسبة الفائض} = \frac{\text{العائد المستهدف علي إجمالي الأصول المستخدمة} + \text{التكاليف الثابتة}}{\text{الحجم بالوحدات} \times \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

وهكذا يتبين أن المدخلات الأساسية لقرار التسعير علي أساس التكلفة زائد فائض تتمثل في تكلفة وحدة المنتج وكمية المبيعات المتوقعة ومعدل العائد علي رأس المال المستثمر المطلوب تحقيقه حيث يركز هذا المدخل علي ضرورة تناسب مستويات الأسعار مع التكاليف الكلية وضرورة تحقيق ربحية علي كل وحدة منتج .

وعلي الرغم مما يتميز به هذا الأسلوب للتسعير من البساطة وسهولة التطبيق بما يمكن من التوصل إلي نقطة بداية لسعر البيع المستهدف تزيل ظروف عدم التأكد المحيطة بقرار التسعير ، إلا أنه يؤخذ عليه أنه يهمل العلاقة بين السعر والحجم ولا يأخذ في الاعتبار سعر السوق التنافسي كما يتجاهل أيضا ما قد يكون هناك من إختناقات في الطاقة المتاحة لأقسام الإنتاج بالمنشأة<sup>(٨)</sup> بالإضافة إلي انتقادات أخرى تتعلق بعدم مناسبة هذا المدخل للتسعير في ظل ظروف السوق القائمة حاليا فكما يري Shank<sup>(٩)</sup> أن كثيراً من المنشآت كانت تعتمد علي التسعير علي أساس التكلفة - Cost based pricing ولكن في ظل المنافسة العالمية أصبح التسعير علي أساس التكلفة أثراً قديماً من الماضي وظهر التسعير علي أساس السوق - Price based والذي يعتمد علي مفهوم التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية لخفض ورقابة التكلفة بما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة في الأسواق العالمية . فعلي النقيض من التسعير علي أساس التكلفة ، تكلفة المنتج لا تنتج سعر البيع المتوقع وإنما تصبح التكلفة المستهدفة هدفاً يجب علي المنشأة تحقيقه لمقابلة أهدافها الإستراتيجية .

## ٢ - مدخل تحليل التعادل : Break-Even Analysis

يقوم استخدام تحليل التعادل في مجال قرارات التسعير علي أساس افتراض عدم استقلال السعر عن الطلب من ناحية وأيضاً عدم استقلال السعر عن التكلفة من ناحية أخرى ، ولذا تبدو أهمية تحليل التعادل في هذا المجال حيث يربط بين السعر والحجم والتكلفة لتحديد سعر البيع الذي يحقق التعادل وفقاً للمعادلة التالية :

$$\text{سعر بيع الوحدة} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} + \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{كمية المبيعات المتوقعة}}$$

ويتم تطبيق ذلك المدخل من خلال تقدير كمية التعادل عند عدة أسعار بيع متوقعة مختلفة والاعتماد علي تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح في رسم منحنى السعر الذي يحقق التعادل . حيث يبرز هذا المنحنى كمية التعادل عند عدة أسعار بيع متوقعة أو بعبارة أخرى سعر البيع الذي يحقق التعادل عند عدة أحجام متوقعة للمبيعات ، أي أنه يمكن اعتبار أي من السعر أو كمية المبيعات كمتغير تابع عند إجراء هذا التحليل<sup>(١٠)</sup>.

وفي هذا المجال أيضاً يعرض أحد الكتاب<sup>(١١)</sup> للاستخدام المترامن لتحليل التعادل والتكاليف والطلب لاتخاذ قرارات التسعير ، حيث يفرق بين تحليل التعادل الساكن Static الذي يقوم على أساس تحديد نقطة التعادل عند مجموعة محددة من التكاليف وسعر بيع واحد مفترض ، وتحليل التعادل الديناميكي Dynamic الذي يتم فيه تكرار حساب نقطة التعادل عند عدة

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

أسعار بيع متوقعة للمنتج ، ويرى أن الأخير يعطي مجموعة من التوليفات الممكنة لأسعار البيع وكمية المبيعات تتيح للإدارة القدرة علي فهم العلاقة بين هذين المتغيرين ، كما يمكن عرض هذه التوليفات أيضا في رسم بياني iso-profit curve يبرز كميات المبيعات التي تحقق ربحاً متساوياً ( صفر في هذه الحالة ) عند عدة أسعار بيع مختلفة .

كما يمكن إجراء تحليل الحساسية Sensitivity analysis بافتراض حالات أو سياسات متعددة ( مثل التغير في سعر البيع أو التغير في نسب تشكيلة المبيعات أو التغير في التكلفة ) وحساب نقطة التعادل في كل حالة ، مما يوفر أمام الإدارة مجموعة من السياسات البديلة التي يمكنها تبني إحداها في ضوء تقديرها لمدي إمكانية تحقيقها عمليا<sup>(١٢)</sup>.

وهكذا يتضح أن المدخلات الأساسية لاتخاذ قرار التسعير وفقا لمدخل تحليل التعادل تتمثل في هيكل التكاليف بالمنشأة وحجم المبيعات المتوقع وصافي الربح المستهدف، وتستخدم هذه البيانات لتحديد أثر السعر علي حجم المبيعات اللازم لتحقيق التعادل، وتتمثل مخرجاته في عدة بدائل لأسعار البيع وحجم المبيعات الذي يحقق التعادل عند كل سعر والتي تعتبر بمثابة سياسات إدارية بديلة أمام الإدارة عند اتخاذ قرار التسعير .

ومن المعروف أن الفكر المحاسبي قد ألترم ببعض الفروض التي أضعفت من أهمية تحليل التعادل<sup>(١٣)</sup> ومن أهم تلك الفروض افتراض ثبات نصيب الوحدة من التكلفة المتغيرة، وافتراض ثبات أسعار بيع المنتجات وأسعار عوامل الإنتاج خلال فترة التحليل ، وكذلك افتراض حالة السكون وظروف التأكد في مجال الأعمال وعدم التغير في تقنية الإنتاج مع مرور

الوقت . كما أثرت طرق الإنتاج الحديثة والتقدم التكنولوجي في مجال الإنتاج علي تحليل التعادل حيث ازدادت درجة الآلية Automation ومن ثم زادت نسبة التكاليف الثابتة مما أدى إلي ارتفاع نقطة التعادل وحاجة المنشآت الحديثة إلي زيادة نسبة استغلال أصولها الثابتة حتى يمكنها تحقيق التشغيل الاقتصادي لمواردها .

### ١ / ٣ إستراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة :

عادة ما يكتنف عملية تسعير المنتجات الجديدة الكثير من الغموض وعدم التأكد بشأن الحصة المتوقعة للمنتج في السوق وتكاليف التصنيع وهامش الربح ، وتلجأ كثير من الشركات إلى إجراء اختبارات تسويقية Test Marketing للمنتج الجديد في عدة مناطق بيعية مختلفة وفي ضوء نتائج هذه الاختبارات يتم تطبيق إحدى الاستراتيجيتين التاليتين للتسعير<sup>(١٤)</sup>:

١ - استراتيجية التميز Skimming Strategic وتقوم هذه الاستراتيجية علي أساس تحقيق أرباح كبيرة في الأجل القصير من خلال الاستفادة من تميز المنشأة وانفرادها بالمنتج الجديد في السوق بوضع سعر مبدئي مرتفع لهذا المنتج (سعر الكشط)، ثم يخفض السعر تدريجيا بصورة منتظمة مع مرور الوقت ومع ظهور سلع منافسة له.

وتبني هذه الاستراتيجية علي أن هناك علاقة بين السعر المرتفع للسلعة والجودة العالية والمكانة الاجتماعية للعميل ، ولذا فإنها تصلح للمنتجات ذات المستوي التكنولوجي المتقدم والتي يكون الطلب عليها غير مرن بالنسبة للسعر .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

٢ - إستراتيجية الإغراق Penetration Strategic وتقوم هذه الاستراتيجية علي أساس التضحية ببعض الأرباح في الأجل القصير علي أمل تحقيق أرباح مرتفعة نتيجة للنمو في حجم المبيعات في الأجل الطويل ، وذلك من خلال إغراق السوق بالمنتج الجديد بسعر منخفض (سعر الاختراق) لكي يحصل علي قبول سريع من جانب العملاء وبعد انتشار المنتج والتأكد من اعتياد المستهلك عليه يتم رفع السعر تدريجيا .

وتحقق هذه الاستراتيجية ميزة إمكانية خفض التكاليف نتيجة للنمو في حجم المبيعات والاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة للمنشأة ، إلا أن تطبيقها يجب أن يكون بحذر شديد حيث أن المنشأة قد تتعرض لمخاطر الانخفاض غير العادي للأسعار .

ويري الباحث أن مفهوم هاتين الاستراتيجيتين يقترب مع ما يراه Porter<sup>(١٥)</sup> من أن المنشآت يمكنها تحقيق ميزة تنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة من خلال تقديم منتجات متميزة ومختلفة Product Differentiation عن منتجات المنافسين في نفس الصناعة ( وهذا ما تحققه إستراتيجية التميز ) أو من خلال العمل علي خفض التكاليف ومن ثم زيادة حجم المبيعات والبيع بأسعار منخفضة عن أسعار المنافسين ( وهذا ما تحققه إستراتيجية الإغراق ) .

وسوف يتناول الباحث في المبحث التالي مناقشة لإسلوب التكلفة المستهدفة وإجراءات تطبيقها لتسعير المنتجات الجديدة .

## ٢ - تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

### لتسعير المنتجات الجديدة

في ظل سرعة التغير في الأسواق والتكنولوجيا يعتبر اكتشاف المنتجات الجديدة أحد المفاتيح الهامة للبقاء والمنافسة ، وتلعب صناعة التسويق دورا هاما في وضع الإستراتيجيات التي تحدد اتجاه المنتج المبتكر ، وعلي نظام المحاسبة الإدارية أن يقوم بدور مماثل من خلال المساعدة علي إنتاج منتج جديد يلبي حاجات المستهلك عند أقل تكلفة ممكنة وكذلك العمل علي خفض تكلفة المنتجات القائمة من خلال القضاء علي عناصر الإسراف والضياع . ويؤكد كثير من الكتاب علي أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في هذا المجال فكما يري البعض<sup>(١٦)</sup> أن النظم التقليدية مثل التكاليف المعيارية ربما لا تعمل جيدا في ظل البيئة التنافسية ، ولذا فاقدم المحاسبون الإداريون بتعديل كثير من نظم التكاليف التقليدية بما يدعم المصانع الآلية ، ولاتزال هناك حاجة لتعديل طرق التكاليف لدعم المنتجات الجديدة ومن الطرق التي تحقق ذلك التكلفة المستهدفة حيث تمكن من تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ونظم التسويق في المنشآت لتحديد التكلفة المسموح بها علي أساس السوق .

فالتكلفة المستهدفة تختلف عن المداخل الغربية التقليدية ومدخل التكلفة زائد فائض المطابقة في كثير من المنشآت في أن تكلفة المنتج المرغوب فيها تكون محددة ، ففي ظل المدخل الغربي التقليدي يكون هامش الربح ( وليس تكلفته المتوقعة ) هي المتغير التابع . وعمليا تقود التكلفة المستهدفة إلي

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

منتجات بتكلفة منخفضة عن مدخل التكلفة زائد فائض ، والتفسير الواضح لذلك هو أن التصميم لتكلفة منخفضة محددة يبدو أنه يخلق ضغطاً أكثر تشدداً على خفض التكلفة عن ما يحدث في حالة التصميم لأقل تكلفة منخفضة غير محددة، حيث يتفق هذا التفسير مع أن أفضل أداء يأتي من وضع أهداف تحدي معينة<sup>(١٧)</sup>. ففي ظل المداخل الغربية يتم إجراء تخفيض غير مقيد unrestricted ومن حين لآخر يجري تقييم لمعرفة ما إذا كان التخفيض في حدود القدر المناسب للمنشأة ، بينما في ظل التكلفة المستهدفة التي تطبقها معظم الشركات اليابانية يتم التخفيض للتوصل إلى هذه التكلفة المستهدفة (أي تخفيض مقيد restricted ) مع المحافظة على الجودة ولذا تكون نتائج عملية التخفيض أكثر فعالية لمواجهة ظروف المنافسة التي تواجهها المنشآت في بيئة الأعمال الحديثة .

وترجع نشأة التكلفة المستهدفة إلى شركة TOYOTA اليابانية عام ١٩٦٥م<sup>(١٨)</sup> واليوم شركات كثيرة بدأت تدمج أسلوب التكلفة المستهدفة داخل نظمها الإدارية ومع ذلك هناك حاجة إلى الإجماع على التعريف الدقيق للأسلوب ومتى يكون استخدامه مفيداً<sup>(١٩)</sup> وسوف نتناول هذه النقطة من البحث مفهوم التكلفة المستهدفة وإجراءات تطبيقها ومجالات استخدامها بصفة عامة وفي مجال التسعير بصفة خاصة .

## ٢ / ١ مفهوم التكلفة المستهدفة Target Costing :

إن الفكرة الأساسية للتكلفة المستهدفة بسيطة ، فهي تمثل هدفاً مالياً للحد الأقصى لتكلفة المنتج الجديد وتنتج من تقدير سعر البيع وهامش الربح

المرغوب فيه. ويعتقد كثير من الكتاب أن أسلوب التكلفة المستهدفة مناسب فقط في بداية دورة حياة المنتج ، فعلي سبيل المثال يري Cooper<sup>(٢٠)</sup> أن الهدف من التكلفة المستهدفة هو تعريف تكلفة الإنتاج للمنتج المقترح بحيث يحقق هذا المنتج هامش الربح المرغوب فيه ، وأن بؤرة أسلوب التكلفة المستهدفة هو خفض تكلفة المنتج من خلال التغيير في تصميمه وهو بذلك يطبق أثناء مرحلة التصميم لدورة حياة المنتج . كما يقصر البعض الآخر مفهوم التكلفة المستهدفة علي صناعات معينة حيث يعرف Atkinson<sup>(٢١)</sup> التكاليف المستهدفة بأنها طريقة لتخطيط التكاليف في المنشآت التي تتميز منتجاتها بأن لها عمليات صناعية منفصلة ودورة حياة قصيرة نسبيا ، وأن هذه المنشآت يمكنها تحسين عملياتها خلال مرحلة التصنيع باستخدام تكاليف التحسين والتطوير المستمر Kaizen Costing .

ولقد عرفت جمعية التصنيع المتقدم الدولية The Consortium for Advanced Manufacturing International مفهوم التكلفة المستهدفة كما يلي : التكاليف المستهدفة تبرز مجموعة من الطرق والأدوات الإدارية التي تصمم لغرض التخطيط والتصميم المباشر للمنتجات الجديدة ، كما تعطي الأساس للرقابة المتابعة علي العمليات والتأكد من أن المنتجات المنجزة تعطي الربحية المستهدفة خلال دورة حياتها الإنتاجية<sup>(٢٢)</sup>. ويركز هذا التعريف علي أن التكلفة المستهدفة تنتج من سعر البيع والأرباح المرغوب في تحقيقها للمنتجات الجديدة دون أن يقصر استخدامها علي منتجات معينة بذاتها . وعرف البعض<sup>(٢٣)</sup> التكلفة المستهدفة أيضا بأنها تعد بمثابة التحديد المقدم لتكلفة المنتج خلال مرحلة تصميمه بالقدر الذي يعمل علي تحقيق

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

هدف هذا التصميم في حدود تكلفة معينة Design to cost والوصول بالتكلفة نحو أدنى تكلفة لتصميم معين . كما يؤكد البعض الآخر<sup>(٢٤)</sup> علي أهمية مراعاة رضا العميل من خلال تعريف التكلفة المستهدفة علي أنها النشاط الذي يهدف إلي تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع المحافظة والتأكيد علي مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء .

وعلي الرغم من هذه التعريفات المتعددة يري البعض<sup>(٢٥)</sup> أن الشركات قد مارست التكاليف المستهدفة من وجهات نظر مختلفة دون الإشارة للمصطلح ، و ليس من الضروري وضع تعريف وحدوي ساكن static and unitary definition لمدخل إدارة تكلفة ديناميكي ، وربما يكون من الأفضل النظر لإدارة التكلفة المستهدفة كإجراءات لا كمجرد أسلوب. ويخلص الباحث من ذلك إلي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتمثل بصفة أساسية في مجموعة من الإجراءات لتخفيض التكاليف في مرحلتي البحث والتطوير ، والتصميم الهندسي للمنتجات الجديدة للتوصل إلي رقم مستهدف يحقق أقل تكلفة ممكنة من ناحية ويحافظ علي المواصفات الرئيسية للعملاء من ناحية أخرى وبما يمكن المنشأة في النهاية من تحقيق الربحية المطلوبة في السوق التنافسي .

## ٢ / ٢ إجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة :

تتمثل إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بصفة أساسية في نقطتين : الأولى هي تخطيط المنتج الذي يلبي احتياجات العملاء وتحديد

تكالفته المستهدفة من خلال تحديد الربحية المطلوبة وسعر البيع المستهدف ،  
أما النقطة الأساسية الثانية فهي مجموعة الأنشطة التي تقوم بها إدارة المنشأة  
لتحقيق هذه التكلفة المستهدفة.

وسوف يتناول الباحث فيما يلي مناقشة تفصيلية لإجراءات تطبيق  
التكلفة المستهدفة :

## ٢ / ٢ / ١ تحديد سعر البيع المستهدف :

تبدأ إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بتحديد سعر البيع للمنتج  
الجديد بناء علي بحوث السوق ، ويتمثل سعر البيع المستهدف Target  
Price في السعر المقدر للمنتج الجديد الذي يكون العملاء علي استعداد  
لدفعه ، ويبنى هذا التقدير علي أساس القيمة المدركة للمنتج بواسطة العملاء  
وفي ضوء الكثير من العوامل التي تؤثر في قرارات التسعير مثل رد فعل  
المنافسين وكمية المبيعات المتوقعة ودورة حياة المنتج<sup>(٢٦)</sup>. ومن طرق  
التسعير التي تستخدمها كثير من الشركات اليابانية في هذا المجال طريقة  
التسعير بالوظائف Pricing by functions والتي تقوم علي أساس تقسيم  
سعر المنتج إلي مجموعة من العناصر (مثل الشكل، الموديل، التشغيل، ....)  
بحيث يعكس كل عنصر منها قيمة أو وظيفة للعميل يكون علي استعداد  
لدفعها ، ويحسب سعر البيع بجمع القيم المعطاة لكل وظائف المنتج<sup>(٢٧)</sup>.

ونظرا لأهمية تحديد سعر البيع المستهدف في نظام التكلفة المستهدفة  
فإن الشركات اليابانية تراجع بعناية عملية تحديد سعر البيع المستهدف للتأكد  
من واقعية السعر المحدد ومراعاته لظروف السوق المتوقعة عند طرح المنتج

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د. عز الدين فكرى تهامي

---

الجديد ، فعلي سبيل المثال تأخذ شركة نيسان في الاعتبار عدة عوامل داخلية وخارجية عند تحديد سعر البيع المستهدف لأي موديل جديد من السيارات ، وتتمثل العوامل الداخلية في مركز الموديل في مصفوفة منتجات الشركة والأهداف الإستراتيجية والربحية للإدارة العليا من الموديل الجديد ، أما العوامل الخارجية فتتضمن مستوي المستهلكين في الأماكن المتوقعة لتسويق الموديل الجديد ومستوي الجودة المتوقع للموديل ووظائفه بالمقارنة مع وظائف منتجات المنافسين وكذلك حصة السوق المتوقعة ومستوي الأسعار المتوقع للموديلات المنافسة<sup>(٢٨)</sup>.

## ٢ / ٢ / ٢ تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج :

في هذه المرحلة يتم تحديد هامش الربح المستهدف للمنتج الجديد في ضوء الخطة الاستراتيجية لأرباح الشركة ، حيث يتم وضع خطط الربحية متوسطة وطويلة الأجل علي مستوي المنشأة ككل ثم تحديد هامش الربح المستهدف لكل منتج في ضوء هذه الخطط .

وعادة ما تستخدم نسبة معدل العائد علي المبيعات بدلا من نسبة معدل العائد علي رأس المال المستثمر في تحديد هامش الربح المستهدف ، ويرجع ذلك إلي سببين رئيسيين هما<sup>(٢٩)</sup>:

١ - سبب تقنيكي Technical reason : يتمثل في أنه في ظل سرعة التغير في الأسواق اليوم تحتاج المنشآت إلي إنتاج منتجات متنوعة بأحجام صغيرة حتى تضمن استمرارها (أو كما يقول الكاتب حتي تبقي علي

قيد الحياة)، وحساب الربحية لكل هذه المنتجات في ظل استخدام معدل العائد علي رأس المال المستثمر مستحيل تقريبا .

٢ - سبب إستراتيجي Strategic reason : يتمثل في أن تطبيق الإستراتيجيات طويلة الأجل يحتاج إلي التركيز علي الربحية لمحفظه المنتجات المرتبطة والدور الذي يلعبه كل منتج لمجموعة المنتجات ، ومعدل العائد علي المبيعات يعطي مقياساً جيداً لهذا الغرض .

وإلي جانب الاعتماد علي خطط الربحية للمنشأة يسترشد أيضا بنتائج الماضي وتحليل ظروف المنافسين وأحيانا باستخدام محاكاة الكمبيوتر<sup>(٣٠)</sup>، وبصفة عامة هناك اعتباران هاما يجب مراعاتهما عند تحديد هامش الربح المستهدف هما: واقعية الهامش المحدد من ناحية وكفايته لمقابلة تكاليف دورة الحياة للمنتجات من ناحية أخرى ، وتوجد طريقتان أمام المنشأة لوضع هوامش ربح واقعية<sup>(٣١)</sup>:

١ - البدء بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم تعديله تبعا للتغير في ظروف السوق ، وهذا ما طبقته شركة نيسان اليابانية عندما استخدمت محاكاة الكمبيوتر<sup>(٣٢)</sup> لتحديد العلاقة بين أسعار البيع والربحية ومن هذه العلاقات التاريخية حددت هامش الربح المستهدف للمنتجات الجديدة في ضوء ترجيح لأسعار بيعها المستهدفة .

٢ - أما الطريقة الثانية فتعتمد علي البدء بهامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات والتي تحقق خطط الأرباح طويلة الأجل للمنشأة ، ثم زيادة وتخفيض هامش الربح للمنتجات بصفة فردية وفقا لواقع مناطق تسويقها ، وتطبق شركة سوني اليابانية هذه الطريقة حيث تحسب التكلفة

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

المستهدفة بصفة أولية في ضوء هوامش الربح المستهدفة لمجموعة المنتجات، ثم تقارن هذه التكلفة مع التكلفة المقدرة للمنتج الجديد ، فإذا كانت التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة المقدرة يتم تخفيض هامش الربح المستهدف للمنتج ( ولكن بشرط إمكانية زيادة هامش الربح المستهدف لمنتج آخر لمقابلة هذه الخسارة ) وبعد تحديد هوامش الربح لكل المنتجات تقوم الشركة بإجراء محاكاة للتأكد من تحقيق خطة الأرباح المستهدفة للشركة ككل .

ولقد أكدت دراسة ميدانية<sup>(٣٣)</sup> علي استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية أيضا أن ٦٩,٤ % من الشركات تربط وضع التكاليف المستهدفة بخططها طويلة الأجل ، كما أظهرت هذه الدراسة طرق تحديد التكلفة المستهدفة في عينة الدراسة علي النحو الوارد في جدول رقم (١) .

جدول رقم (١) طرق تحديد التكلفة المستهدفة

| م | الطريقة                                                                                                                                           | العدد | النسبة |
|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|--------|
| ١ | التوفيق بين التكاليف المسموح بها ( سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف ) والتكاليف الفعلية المتنبأ بها ( المتوقعة ) .                             | ٢٣    | ٢١.٧   |
| ٢ | التوفيق بين التكاليف المسموح بها ( سعر البيع المستهدف " ١ - معدل العائد علي المبيعات المرغوب فيه " ) والتكاليف الفعلية المتنبأ بها ( المتوقعة ) . | ٣٧    | ٣٤.٩   |
| ٣ | التكاليف المسموح بها ( سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف )                                                                                      | ٥     | ٤.٧    |
| ٤ | التكاليف المسموح بها ( سعر البيع المستهدف " ١ - معدل العائد علي المبيعات المرغوب فيه " )                                                          | ١٦    | ١٥.١   |
| ٥ | تطبيق معدل خفض التكلفة لمستوي التكاليف الحالية .                                                                                                  | ١٩    | ١٧.٩   |
| ٦ | اعتبار التكاليف الفعلية للمنتجات المماثلة                                                                                                         | ٦     | ٥.٧    |
|   | إجمالي                                                                                                                                            | ١٠٦   | ١٠٠    |

ويتبين من النتائج الواردة في جدول رقم (١) ما يلي :

١ - تحدد معظم الشركات التكاليف المسموح بها للمنتج الجديد علي أساس سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ( ٧٦,٤ % ) وإن كان بعضها يعتبر هذه التكاليف هي التكاليف المستهدفة للمنتج الجديد ( ١٩,٨ % من العينة ) والبعض الآخر يعتبرها التكاليف المسموح بها التي يتم مقارنتها مع التكاليف المقدرة للمنتج ( ٥٦,٦ % من العينة ) ، وهذا المنهج الأخير هو المفضل وهو ما سوف يسير عليه الباحث عند مناقشة باقي إجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة في هذا البحث .

٢ - تعتمد معظم الشركات ( ٥٠ % من حجم العينة ، ٦٥,٤ % من الشركات التي تحدد الربح المستهدف ) علي معدل العائد علي المبيعات عند تحديد الربح المستهدف للمنتجات الجديدة ، وهذا ما يؤيده كثير من الكتاب كما سبق الإشارة .

ويخلص الباحث من هذه النتائج إلي أن معظم الشركات اليابانية التي تطبق التكلفة المستهدفة تعتمد في تحديدها علي سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ، وأن الفرق بينهما يمثل التكلفة المسموح بها التي يجب العمل علي تخطيط وتصميم المنتج عندها حتى تصبح بمثابة التكلفة المستهدفة وتعتمد كخطة للتكاليف قبل بدء الإنتاج . حيث تقارن التكلفة المسموح بها مع التكلفة المقدرة المبنية علي المعايير الحالية للمواد الخام والعمالة والتكاليف الإضافية للمنتج ، والفجوة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها (عادة ما تكون التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المسموح بها ) يتم مراجعتها من مختلف الأبعاد لتحديد التكلفة المستهدفة كهدف ممكن تحقيقه .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

وفي هذه المرحلة كما يري Lee<sup>(٣٤)</sup> يبدأ النضال struggle داخل وخارج المنشأة، فبمجرد تحديد المعايير الحالية التي بنيت علي أساسها التكلفة المقدرة ، تدور المفاوضات بين رجال المشتريات والموردين حول أسعار شراء المواد الخام وتوريدها ، كما تدور المفاوضات أيضا بين رجال التصميم والمهندسين ورجال التسويق والأقسام الأخرى داخل المنشأة ، وتجري التوفيقات Compromises لمحاولاتهم للتوصل إلي رقم التكلفة المستهدف ، والآلية التي تستخدمها الشركات اليابانية في هذا المجال هي هندسة القيمة والتي سوف يتناولها الباحث بالمناقشة والتحليل في النقطة التالية .

### ٣/٢/٢ ممارسة هندسة القيمة

يتمثل دور هندسة القيمة Value Engineering هنا في العمل علي خفض التكلفة المقدرة حتى تصبح معادلة للتكلفة المسموح بها والتي تعتبر عندئذ بمثابة التكلفة المستهدفة للمنتج ، ومن ثم تعد هندسة القيمة من أهم أدوات نظام التكلفة المستهدفة حيث تمكن من معالجة التعارض بين مستوي الجودة ومستوي التكاليف وذلك من خلال السعي نحو التوصل إلي تنفيذ منتج بمواصفات جودة معينة في حدود تكلفة مستهدفة محددة بما يحقق الهدف الأساسي للمنشآت في ظل بيئة الأعمال التنافسية المعاصرة وهو خفض التكلفة مع المحافظة علي مستوي الجودة المرغوب فيه من قبل العملاء .

وترجع نشأة هندسة القيمة إلي العقد الخامس من القرن العشرين عندما قام مهندس إلكترونيات بشركة جنرال إليكتريك ( يدعي Lawrence

( D.Mills ) بتطوير أسلوب تحليل القيمة Value Analysis واستخدامه في إعادة تصميم منتجات الشركة بسبب ندرة بعض المواد الخام أثناء الحرب العالمية الثانية ، حيث أدى استخدام المواد الخام البديلة الجديدة إلى تكلفة منخفضة للمنتجات مع تطوير الأداء . ولقد أعطي ذلك البداية لميلاد تحليل القيمة أو تحليل الوظائف Activity Analysis كفرع من فروع المعرفة يعني بدراسة وظائف كل عنصر والتكاليف الملازمة له ، ثم شاع استخدام هذا الأسلوب فيما بعد وأصبح يعرف بأسم هندسة القيمة ، كما تكونت جمعية لهذا الغرض تسمى The Society Of American Value Engineering ومع بداية القرن الواحد والعشرين فإن المستقبل يبشر بامتداد ممارسة وتطبيق هندسة القيمة على مستوى عالمي<sup>(٣٥)</sup>. وفي هذا الصدد يجب الإشارة إلى أن تحليل الأنشطة في شركة جنرال إلكتريك لم يكن يهتم بربط التحليل مع خطة أرباح المنشأة والأرباح المستهدفة والتكاليف المستهدفة كما تفعل الشركات اليابانية والتي لا يكون هدف برامج هندسة القيمة بها تدنية التكاليف، وإنما تهدف هذه البرامج إلى تحقيق مستوى معين لخفض التكلفة يحدده نظام التكلفة المستهدفة بالمنشأة<sup>(٣٦)</sup>. ومن ثم فإن هندسة القيمة في الشركات اليابانية أكثر شمولاً ويركز على التوصل إلى تنفيذ المنتج أو المشروع عند تكلفته المستهدفة وهذا ما سوف يتم مناقشته والتركيز عليه في هذه النقطة .

مفهوم هندسة القيمة :

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

هندسة القيمة هي عبارة عن التقويم المنظم Systematic Evaluation لكافة جوانب وظائف سلسلة القيمة ( أنشطة البحوث والتطوير ، تصميم المنتجات والعمليات ، الإنتاج ، التسويق ، والتوزيع وخدمة العملاء ) بهدف تخفيض التكاليف مع تحقيق واستيفاء احتياجات العملاء<sup>(٣٧)</sup>، حيث تتضمن هندسة القيمة تصميم المنتج من مختلف جهات النظر عند تكلفة منخفضة بواسطة تفقد الوظائف المطلوبة بواسطة المستهلكين<sup>(٣٨)</sup>.

ويقوم تحليل هندسة القيمة علي أساس المفهوم الحقيقي لخفض التكلفة الذي لا يعني مجرد التخلص من الإنفاق لتجنب avoiding التكلفة ، وإنما يعني تصميم المنتج ليكون في حدود التكلفة المستهدفة. وهذا ما يؤكد عليه Cooper<sup>(٣٩)</sup> في تعريف هندسة القيمة بأنها تنظيم جماعي تعمل من خلاله مجموعة من الوسائل والأساليب الإدارية التخطيطية والرقابية للوصول إلي المنتجات الأكثر فعالية والأقل تكلفة .

### تطبيق هندسة القيمة :

يتم تطبيق أسلوب هندسة القيمة من خلال تشكيل فريق عمل يقوم بتحليل وظائف التكلفة للمنتج أو المشروع محل الدراسة ومن ثم اقتراح بدائل تحسين قيمة المنتج وأثرها علي التكاليف ، ويعرض الباحث فيما يلي لآلية تنفيذ هذه الإجراءات<sup>(٤٠)</sup>.

### ١ - فريق عمل هندسة القيمة :

- يتم اختيار فريق عمل هندسة القيمة من الأفراد العاملين بالأقسام المختلفة بالمنشأة ممن تتوافر لديهم خبرة كافية تعطي لهم القدرة علي اكتشاف طرق خفض التكلفة ( كما قد يشمل الفريق أحيانا بعض الموردين suppliers)، ومن أهم خصائص أفضل فريق عمل في هذا المجال ما يلي:
- أن يكون لدي الفريق القدرة علي ترجمة عملهم إلي أرقام تبرز أداء المنشأة ، فعلي سبيل المثال يجب الاعتماد علي مؤشرات الأداء المباشر التي يسهل علي العاملين فهمها ويكون لديهم سرعة استجابة لها لأنها تسمح لهم بتنفيذ أعمالهم بدقة وترجمة نتائج جهودهم مثل وقت إعداد خط الإنتاج ، كمية المواد الخام التالفة بسبب أخطاء العمل ... حيث أن المقاييس التقليدية التي تركز علي الأهداف المبنية علي القياس المالي مثل معدل العائد علي رأس المال المستثمر تكون غامضة وغير مفهومة لمعظم العاملين .
  - ألا تتركز مسئولية أعضاء الفريق علي التكاليف والأفراد مع عدم الشعور بالمنتج وسوقه ، فالفريق الجيد هو المكون من أفراد لديهم تعاقب علي مختلف أقسام المنشأة بما فيها التصميم والشراء والتسويق قبل اختيارهم كأعضاء ضمن فريق تخطيط التكلفة ( هندسة القيمة ) فهذه الخلفية الرئيسية تعطي لأعضاء الفريق قدرة رائعة علي اكتشاف وتنفيذ طرق خفض التكلفة .

#### تحليل وظائف التكلفة : Functional cost analysis

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

يتمثل تحليل وظائف التكلفة في مجموعة نموذجية من الأنشطة تهدف إلى تقديم البدائل لتخفيض تكلفة المنتج ... ويتطلب القيام بهذا التحليل ضرورة توافر معلومات تتعلق بالموصفات الهندسية والتكاليف ، حيث تقارن التكلفة المقدرة مع التكلفة المستهدفة لكل وظائف المنتج ثم تقترح البدائل التي تمكن من تقريب كل تكلفة مقدرة للوظائف إلى التكلفة المستهدفة .

وتمثل القيمة Value المفتاح الأساسي لفهم هندسة القيمة ويكون هدف فريق هندسة القيمة في هذه المرحلة هو تحسين هذه القيمة والتي تعرف بالمعادلة التالية: القيمة = الوظيفة / التكلفة .

ومن ثم فإن تحسين القيمة يمكن أن يتم بوحدة من ثلاث طرق هي :  
تنمية (زيادة) الوظيفة أو خفض التكلفة أو كلاهما معا . وتكون مهمة هندسة القيمة هي مساعدة الإدارة علي التوصل للقيمة المدركة لمنتجاتها من خلال إجراء المقايضة trade-off بين الوظيفة والتكلفة . ومن الواضح أن تحقيق ذلك يتطلب :

- تحديد وظائف المنتج .
- تحديد قيمة لكل وظيفة من وظائف المنتج ، بما يمكن من ترتيبها حسب أهميتها ومنفعتها للمستهلك
- تحديد التكاليف الملازمة لكل وظيفة من وظائف المنتج .

ويتم ذلك من خلال محاولة الإجابة علي عدة تساؤلات مثل :

- ماهي الخصائص الأساسية للمنتج ؟
- هل كل خصائص المنتج ضرورية ؟

- هل هناك حاجة لإضافة خصائص جديدة تفي بإحتياجات المستهلك ، وما هو العائد الذي تحققه هذه الإضافة ؟
- ماهي عدد الأجزاء ( المواد الخام ) المستخدمة ؟ وما هي وظيفة كل جزء ؟ وهل يمكن تخفيضها ؟ أو هل يمكن إجراء عمليات إحلال فيما بينها ؟
- ما هي مسببات التكلفة cost drivers في كل عملية من العمليات الصناعية للمنتج؟ وهل هناك عمليات لا تحقق قيمة مضافة للمنتج ؟
- هل يمكن اختيار طريقة تصنيع للمنتج ذو تكلفة أقل ؟

#### جداول التكلفة Cost Tables :

- يؤدي تحليل الوظائف الذي مارسه فريق هندسة القيمة عادة إلى عدة اقتراحات في شكل بدائل متعددة لخفض التكلفة ، وتتمثل هذه البدائل في :
- التحسين في تصميم المنتج .
  - التغيير في مواصفات المواد الخام .
  - التعديل في طرق التصنيع .
  - أو ربما بإضافة وظائف للمنتج تزيد من تكلفته ومن قيمته للمستهلك في نفس الوقت.

وفي هذه المرحلة يبرز دور المحاسب الإداري في تحديد الأثر علي التكاليف نتيجة تطبيق طرق التصنيع والمواد الخام والوظائف والتصميمات المتعددة المقترحة للمنتج ، ثم عرض الأثر التكاليفي لجميع البدائل في شكل

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

جداول يطلق عليها جداول التكلفة . وتعتبر هذه الجداول وما تتضمنه من معلومات تفصيلية هامة لنجاح تحليل الوظائف ومن ثم هندسة القيمة حيث تعد بمثابة قواعد بيانات حاسب آلي ضخمة لتفاصيل معلومات التكلفة المبنية علي مختلف بدائل التصنيع .

ولقد أظهرت إحدى الدراسات الميدانية<sup>(٤١)</sup> عن الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة في اليابان أن ٨٨.١ % من هذه الشركات تستخدم جداول التكلفة، كما أظهرت الدراسة الأقسام التي تساهم في إعداد هذه الجداول ونسبة مشاركتها كما هو مبين في جدول رقم ( ٢ ) .

جدول ( ٢ ) مساهمة الأقسام في إعداد جداول التكلفة

| مسلسل  | القسم                   | نسبة المشاركة |
|--------|-------------------------|---------------|
| ١      | المحاسبة                | ٢٧,٤ %        |
| ٢      | التسويق                 | صفر %         |
| ٣      | المشتريات               | ١١,٠ %        |
| ٤      | تخطيط الإنتاج           | ٨,٢ %         |
| ٥      | التطوير                 | ١٢,٣ %        |
| ٦      | التصميم                 | ١٧,٨ %        |
| ٧      | تكنولوجيا الإنتاج       | ١٩,٢ %        |
| ٨      | التصنيع                 | ١,٤ %         |
| ٩      | إدارة التكلفة المستهدفة | ٢,٧ %         |
| إجمالي |                         | ١٠٠ %         |

وكما يتبين من نتائج هذه الدراسة فإن قسم المحاسبة بالمنشأة يلعب دورا هاما في إعداد جداول التكلفة والتي تعد من الأدوات الأساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة ، كما تجدر الإشارة أيضا إلي أن هذه الدراسة قد أظهرت أن تكرار استخدام جداول التكلفة ( ٩٦ حالة ) أعلى من تكرار استخدام هندسة القيمة ( ٥٩ حالة ) ويرجع ذلك أن جداول التكلفة تستخدم في مجالات أخرى مثل رقابة التكلفة ورقابة الإنتاج .

ولقد عرض أحد الكتاب<sup>(٤٢)</sup> لخطوات تطبيق هندسة القيمة في ثمانية مراحل يلخصها الباحث في جدول رقم ( ٣ ) التالي :

جدول رقم ( ٣ ) مراحل تطبيق هندسة القيمة

| المرحلة                                               | مكونات المرحلة                                                           | خصائص المرحلة                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مرحلة الإعداد<br><b>Preparation phase</b>             | * اختيار رئيس وأعضاء فريق هندسة القيمة.<br>* جمع كل المعلومات المناسبة . | * يجب أن يتمتع الفريق بالاستقلالية.<br>* توافر المهارة التكنولوجية والخبرة الفنية لدى رئيس وأعضاء الفريق .                          |
| مرحلة المعلومات<br><b>Information phase</b>           | * التصميم الأصلي للمشروع أو المنتج أو العمليات من فريق هندسة القيمة.     | * يجب أن يكون لدى عناصر الفريق معلومات كافية لفهم التصميم الأصلي .                                                                  |
| مرحلة تحليل الوظيفة<br><b>Function analysis phase</b> | * تحديد الوظائف الأساسية والثانوية والتكاليف الملازمة لها .              | * رسوم بيانية وتخطيطية تركز على الهدف الرئيسي للدراسة وتسفر عن حلول جديدة .<br>* التفكير الوظيفي للفريق في المفهوم الأصلي للتصميم . |
| مرحلة الإبداع<br><b>Creative phase</b>                | * أفكار إبداعية بديلة ومفاجئة لتحقيق الوظائف الأساسية .                  | * الأفكار الإبداعية يمكن أن تأخذ صيغا مختلفة : جماعية أو فردية ، لفظية أو مكتوبة ، وتحدد الفروق الفردية مستويات مشاركات الفريق .    |
| مرحلة التقييم<br><b>Evaluative phase</b>              | * تقييم وتصنيف الأفكار حسب معيار معين مثل                                | * تطوير معيار للتقييم لتحسين أفكار التطوير .                                                                                        |

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د. عز الدين فكرى تهامي

| المرحلة                               | مكونات المرحلة                                                | خصائص المرحلة                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                       | (مواصفات الملاك ) .                                           | * تقييم كل فكرة بعناية لتجنب الاستبعاد المبكر للبدائل التي يحتمل أن تكون قيمة.                                                                                                |
| مرحلة التطوير<br>Development phase    | * تطوير الأفكار عالية التصنيف -high ranked داخل بدائل عملية . | * استخدام كل الموارد المتاحة لتطوير البدائل بتفاصيل كافية لكل بديل .<br>* تعد قائمة بالمنافع والمساوئ لتدعيم هدف تقرير بدائل هندسة القيمة .                                   |
| مرحلة التعريف<br>Presentation phase   | * إعطاء وصف شفهي لبدائل هندسة القيمة للملاك والمساهمين .      | * أعداد تعريفات تؤكد على الإفصاح الجيد للملاك والمساهمين ، فالتعريف هو الخطوة الأولى لفهم وتطبيق التغيرات داخل بدائل هندسة القيمة .                                           |
| مرحلة التنفيذ<br>Implementation phase | * مراجعة واختيار بدائل هندسة القيمة وتعديل التصميم الأصلي .   | * المناظرة التي تتم بواسطة فريق هندسة القيمة في تنفيذ البدائل تزيد فهم وقبول المعدلات .<br>* تخصيص وقت كافى لتنفيذ العمليات يؤكد التقييم الكافي والعادل لبدائل هندسة القيمة . |

وهكذا قد يتوصل فريق هندسة القيمة في نهاية تحليلاتهم إلي خفض التكلفة بالتخلص من الأجزاء والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج بما يحقق التكلفة المستهدفة مع المحافظة علي الجودة التي يطلبها العملاء .

## ٢ / ٢ / ٤ اتخاذ القرار النهائي :

بعد الانتهاء من إجراءات هندسة القيمة والتوصل إلي التكلفة المقدرة للمنتج في ضوء هذه الإجراءات يتم مقارنة هذه التكلفة مع التكلفة المسموح بها ، تواجه المنشأة بأحد احتمالين:

١ - التكلفة المقدرة تساوي التكلفة المسموح بها ، وهنا تعتبر هذه التكلفة هي التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد ويتم الاتجاه نحو القرار النهائي

ببدء الإنتاج بناء علي تسهيلات التصنيع المتاحة واحتياجات السوق ورضا المستهلك .

٢ - التكلفة المقدرة أكبر من التكلفة المسموح بها ، وفي هذه الحالة علي الإدارة الاختيار من بين عدة بدائل هي:

- استخدام تحليل الوظائف للتكاليف مرة أخرى لخفض التكلفة المقدرة إلي التكلفة المستهدفة .
- البحث في إمكانية زيادة سعر البيع .
- البحث في إمكانية تخفيض العائد .
- تأجيل تقديم المنتج الجديد إلي السوق لحين التوصل إلي تكنولوجيا جديدة تمكن من تصنيعه بتكلفة اقتصادية .

## ٢ / ٥ ما بعد اتخاذ القرار النهائي:

بعد اتخاذ القرار النهائي بتصنيع المنتج الجديد تأتي مرحلة تقييم أداء التكلفة المستهدفة أو ما يعرف بالمراجعة اللاحقة لها Post-Audit of target costing performance لمتابعة درجة إنجازها ، ومن أهم الاعتبارات التي يجب أخذها في الحسبان في هذه المرحلة<sup>(٤٣)</sup>:

- نظرا لأن التكلفة المستهدفة عادة ما تكون أقل من التكلفة الفعلية لتكنولوجيا الإنتاج الحالية فإن إستمرار جهود فريق التكلفة المستهدفة مطلوب لتمكين المنشأة من إنجاز التكلفة المستهدفة التي تمكن من بيع المنتج عند سعر السوق المطلوب مع تحقيق الربحية المطلوبة .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

- عادة ما يكون من الصعوبة تصور ظروف خط الإنتاج وانعكاساته علي التكلفة المقدرة في مرحلة التصميم. فمن المعروف أن الإنتاج بالقرب من الطاقة الكاملة يقود إلي أفضل أداء للتكاليف ، بينما الإنتاج أقل من الطاقة يدفع التكلفة للزيادة. ولذا بمجرد تحديد التكلفة المستهدفة يأتي دور قسم الإنتاج بخبرته وجهوده لتحسين التكلفة المعيارية لكي يجعلها دائما تحت التكلفة المستهدفة.
- في حالة عدم إنجاز التكلفة المستهدفة يتم إجراء مزيد من الفحص والتحقيق investigations لتقييم فعالية أنشطة التكلفة المستهدفة وأين تقع المسؤولية وأين تتزايد الفجوة .
- ويخلص الباحث من مناقشته لمفهوم وإجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة إلي أنها تعد من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الهامة، حيث أنها تأخذ في الاعتبار كلا من الأبعاد الداخلية والخارجية المتعلقة بإدارة تكلفة المنتجات الجديدة وتخطيط أسعارها:
- فبالنسبة للأبعاد الخارجية تبدأ إجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة بتحديد سعر البيع المستهدف بناء علي بحوث السوق ، مما يمكن المنشأة من إعداد قاعدة بيانات عن المنتج الجديد من حيث خصائصه ومزاياه مقارنة بالمنتجات المنافسة وإحتياجات المستهلك وغيرها من العوامل الخارجية - السابق تناولها في ثنايا هذا المبحث - وتعد هذه القاعدة بمثابة نقطة البداية لإدارة تكلفة المنتج وإجراء أي تعديلات في تصميمه .
- أما فيما يتعلق بالأبعاد الداخلية فإنها تظهر بوضوح في بقية إجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة متمثلة في : خطط الربحية للمنشأة ، تقدير تكلفة

المنتج في ضوء ظروف التصنيع القائمة ، تحليل أنشطة المنتج الجديد ، فحص كل الأفكار المقترحة لتخفيض التكلفة وعرضها في جداول التكاليف ، التقييم والمراجعة اللاحقة للتكلفة المستهدفة خلال دورة حياة المنتج .

وهكذا تنتهي إجراءات التكلفة المستهدفة بتقديم منتج جديد للسوق بسعر وجودة مناسبة للعملاء ويحقق في نفس الوقت الربحية المطلوبة للمنشأة ، ويعرض الباحث في شكل رقم ( ١ ) إطاراً مقترحاً لتنفيذ هذه الإجراءات .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهامي

---

### ٣ - التكلفة المستهدفة كمدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة

لقد عجزت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الآونة الأخيرة عن مواجهة التغير الطبيعي في بيئة الأعمال وأصبح هناك حاجة ماسة لمداخل حديثة تتناسب مع هذه البيئة، ولذا فلقد إتجهت البحوث نحو إعادة فحص نظم المحاسبة الإدارية وتطويرها بما يدعم إستراتيجيات المنشآت ويمكن المديرين من الإجابة علي أسئلة وإستفسارات هامة فرضتها طبيعة بيئة الأعمال الحديثة مثل: ما هو الموقف التنافسي لمنتجات المنشأة، ماهي ردود فعل المنافسين تجاه إستراتيجيات المنشأة ، كيف يمكن للمنشأة تحقيق خطط للربحية طويلة الأجل، وما الذي يجب علي المنشأة أن تفعله بصفة عامة للإستعداد للمستقبل. وتعتبر التكلفة المستهدفة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الهامة، حيث يمكن تطبيقها من دعم إستراتيجيات المنشأة والإجابة علي العديد من إستفسارات المديرين مما يجعلها من المداخل الإستراتيجية الهامة في بيئة الأعمال الحديثة ، وسوف يركز هذا المبحث علي أهم النقاط التي تبرز هذه الأهمية والمنشآت الأكثر إفادة من تطبيقها .

#### ٣ / ١ أهمية التكلفة المستهدفة :

#### ٣ / ١ / ١ المدخل التقليدي مقابل مدخل التكلفة المستهدفة لتحديد تكلفة

##### المنتج الجديد :

يقوم المدخل التقليدي لتحديد تكلفة المنتجات الجديدة واتخاذ قرار بشأنها علي أساس تطبيق نظام التكاليف المعيارية ، حيث يتم تصميم المنتج أولاً ثم

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د. عز الدين فكرى تهاى

---

حساب التكلفة المعيارية له من جميع عناصر التكلفة ( مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف ثابتة ) ، وفي ضوء هذه التكلفة يتم اتخاذ القرار إما بقبول البدء في الإنتاج إذا كانت التكلفة معقولة ، أما إذا كانت التكلفة عالية جدا فيتم رد المنتج مرة أخرى إلى مرحلة التصميم أو قد تقبل الشركة بدء الإنتاج بربح قليل ، ويوضح الشكل رقم ( ٢ ) كيفية تطبيق هذا المدخل والذي تتبناه بعض الشركات الأمريكية<sup>(٤٤)</sup>.

بينما في ظل ظروف بيئة الأعمال المعاصرة وبسبب طبيعة المنافسة فإن خفض التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم أصبح من أهم السبل الإدارية لمواجهة هذه المنافسة ، ومن أهم الطرق المستخدمة لتحقيق ذلك مدخل التكلفة المستهدفة الذي تطبقه معظم الشركات اليابانية وفقا لما سبق بيانه في المبحث السابق .

وبالمقارنة بين هذين المدخلين يتبين للباحث أن المدخل التقليدي يبنى علي أساس تحديد التكلفة المعيارية للمنتج الجديد في ضوء ظروف التصنيع القائمة حاليا في المنشأة ومن ثم فإنه قد لا يمكن من التطوير في عملية التصنيع لمواجهة سرعة التغير التكنولوجي وحدة المنافسة . بينما يركز مدخل التكلفة المستهدفة علي استخدام أساليب خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج الجديد للتوصل إلى تكلفة مستهدفة تتناسب مع البيئة التنافسية من ناحية ، وتمكن من تحقيق خطط الربحية المستهدفة للمنشأة من ناحية أخرى .

مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر العدد الرابع عشر

---

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

### ٢/١/٣ تركيز اتجاهات تحسين التكلفة علي أول سلسلة القيمة :

من المعروف أن هيكل التكلفة بسلسلة القيمة في المجالات الصناعية يتكون من ستة مجموعات أساسية للتكاليف تبوب عادة علي أساس وظيفي كما يلي :

- تكاليف ما قبل التصنيع Premanufacturing Costs ويطلق عليها تكاليف أول السلسلة Upstream Costs وتشمل مجموعة تكاليف البحوث والتطوير ومجموعة تكاليف التصميم .
  - مجموعة تكاليف التصنيع .
  - تكاليف ما بعد التصنيع Post manufacturing Costs ويطلق عليها تكاليف نهاية السلسلة Downstream Costs وتشمل مجموعة تكاليف التسويق ومجموعة تكاليف التوزيع ومجموعة تكاليف خدمة العميل .
- كما أنه يجب التفرقة بين مفهومين أساسيين مرتبطين بالتكلفة هما التكاليف المقررة أو المصممة سلفا Locked-in or Designed-in Costs وحدوث التكلفة Incurrence Costs ، فالتكاليف المقررة أو المحددة سلفا هي التكاليف التي لم تحدث بعد ولكنها سوف تحدث في المستقبل في ضوء ما يتم اتخاذه من قرارات فعلا في مرحلتي البحوث والتطوير والتصميم بينما يتحقق حدوث التكلفة عندما يتم التضحية فعلا بالموارد ، وترجع أهمية التمييز بين متي تقرر أو تحدد التكلفة ومتي تحدث إلي أن<sup>(٤٥)</sup>:
- معظم التكاليف تقرر وتحدد كلية وسلفا قبل أن تحدث هذه التكاليف فعلا.
  - بمجرد وضع التصميم فإنه من الصعوبة التأثير علي التكاليف.
  - أن المدخل أو المفتاح لتخفيض التكلفة غالبا ما يتوقف علي تفهم متي

وكيف تقرر أو تصمم التكلفة، وأن متي وكيف تحدث التكلفة يكون أقل أهمية.

ولذا فلقد ركزت اتجاهات تحسين التكلفة في معظم الشركات اليابانية علي أول السلسلة وذلك لأن معظم مسببات التكلفة Cost Drivers تكون في المراحل الأولى لتطوير وتصميم المنتج ، كما أنه بمجرد بداية الإنتاج تصبح ٩٠% من تكاليف المنتج ثابتة وغير قابلة للتحكم فيها ، هذا بالإضافة إلي أن التحسين في أول السلسلة يمكن أن يؤدي إلي التحسين في نهايتها مثل أثر التصميم الجيد علي خفض تكاليف خدمة العميل ( الصيانة )<sup>(٤٦)</sup> ويطلق البعض<sup>(٤٧)</sup> علي هذه الاتجاهات للخفض المسبق للتكاليف مصطلح الرقابة الأمامية Prospective Control .

كما يعرض Raffish<sup>(٤٨)</sup> لتحليل للتكاليف علي مدار حياة المنتج (تخطيط-تصميم-إنتاج-توزيع-دعم إداري ) يبرز فيه أن ٩٥% من التكاليف تقرر قبل البدء في الإنتاج وان التركيز التقليدي علي التكاليف ما بعد التصميم ينصرف إلي محاولة خفض ٥% من إجمالي التكلفة فقط . ويخلص الباحث من ذلك إلي أن المدخل التقليدي للرقابة علي التكاليف بهدف ترشيدها وتخفيضها في مراحل ما بعد التصميم من سلسلة القيمة لا يأتي بنتائج جيدة في كثير من الحالات وهذا ما يبرز أهمية التكلفة المستهدفة كأداة إستراتيجية لخفض التكلفة في مرحلتي التطوير والتصميم أي عندما تقرر أو تصمم التكلفة ( أي ما يمكن أن يطلق عليه منع حدوث التكلفة ) والتي علي أساسها يتوقف مستوي الجزء الأكبر من التكاليف مستقبلا .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

### ٣/١/٣ إدارة التكلفة في ظل إستراتيجيات المواجهة :

في ظل إستراتيجية المواجهة Confrontation Strategy يكون هدف إدارة التكلفة Cost Management كما يري Cooper<sup>(٩٩)</sup> هو أن يرسخ في ذهن كل فرد في المنشأة المدخل المميز disciplined لخفض التكلفة ... وأن إدارة التكلفة الناجحة لا يمكن حصرها داخل جدار المصنع الأربعة أو حتى داخل حدود المنشأة وإنما يجب أن تغطي كل سلسلة القيمة للمنتجات التي تبيعها المنشأة ... ويضيف أن الغرب لسوء الحظ قد توقع داخل النظم التي تتضمن إدارة الجودة مثل نظم إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management Systems وتقريبا تجاهلوا كلية النظم التي طبقتها الشركات اليابانية لإدارة التكلفة ، فهناك ستة أساليب واضحة استخدمتها هذه الشركات لإدارة تكاليف المنتجات والعمليات ثلاثة منها لدعم إدارة المنتجات المستقبلية هي : التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة وإدارة التكلفة داخل التنظيم Interorganizational Cost Management أما الثلاثة الأخرى وهي : تكاليف المنتج Product Cost ورقابة العمليات Operational Control وتكاليف التحسين والتطوير المستمر Kaizen Cost فقد صممت للمساعدة في إدارة تكاليف المنتجات القائمة .

ويخلص الباحث من ذلك إلى أهمية التركيز علي خفض التكلفة في ظل إستراتيجية المواجهة القائمة في بيئة الأعمال اليوم ، وأن التكاليف المستهدفة هي المدخل الملائم لإدارة تكلفة المنتجات المستقبلية ( كما فعلت الشركات اليابانية ونجحت في ذلك ) وأنها تختلف عن رقابة العمليات أو تحديد تكلفة المنتجات والتي تركز عليها نظم التكاليف المعيارية والفعلية .

### ٤/١/٣ وضع معايير تكاليف تنافسية :

أن المنتجات قد تتطلب معايير مختلفة في كل مرحلة من مراحل دورة حياتها ففي مرحلتي التصميم والتطوير نحتاج إلي معايير تنافسية تمليها ظروف السوق Market-driven Standards بينما في مراحل النمو والاضمحلال يكون من المناسب وضع معايير فنية أو هندسية Engineering-driven Standards لأن هذه المراحل يكون التركيز فيها علي رقابة ( وليس خفض ) التكلفة ويتم ذلك من خلال منهج التكاليف المعيارية<sup>(٥٠)</sup>. ولذا تعد التكلفة المستهدفة بمثابة خطة مستقبلية للتكاليف حيث تمثل معايير للتكلفة محددة في مرحلة التصميم ومبنية علي أساس ظروف المنافسة واحتياجات العملاء .

### ٥/١/٣ تطوير المنتجات القائمة:

أن منهج التكلفة المستهدفة لا يطبق علي المنتجات الجديدة فقط وإنما يمكن أن يمتد تطبيقه ليشمل تطوير المنتجات القائمة ، وفي ذلك يري Shank<sup>(٥١)</sup> أن التكلفة المستهدفة ربما تكون سهلة التطبيق مبكرا في بداية دورة حياة المنتج ولكن لا يوجد سبب مفهوم لعدم إمكانية تطبيقها للمنتجات القائمة، ففي الصناعات التي لا تتصف بقصر دورة حياة المنتج لا يزال استخدام التكلفة المستهدفة في نهاية دورة حياة المنتج تجربة تضيف قيمة. كما شرح Shank حالة عملية لأساليب التكلفة المناسبة لمصنع بني في ١٨٨٠م به عدد كبير من المنتجات وطبق نظام التكاليف المعيارية لفترة طويلة نسبيا، إلا أن ظروف المنافسة استلزمت تغيير إستراتيجي في إدارة

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

المصنع تمثل في استخدام التكلفة المستهدفة كمدخل هام لجهود خفض التكلفة يقود إلي تجديد شباب المصنع. وفي ذلك أيضا يري البعض<sup>(٥٢)</sup> أن التكلفة المستهدفة ليست أسلوب تكلفة كمي ولكنها برنامج متكامل لخفض التكلفة ... كما أن التكلفة المستهدفة ليست أسلوب بسيط لخفض التكلفة وإنما هي نظام متكامل لوضع إستراتيجية الأرباح .

### ٢/٣ المنشآت الأكثر إفادة من تطبيق التكلفة المستهدفة :

لقد بدأت العديد من الشركات - وخاصة في اليابان - في تطبيق التكلفة المستهدفة وحقت نتائج جيدة من جراء تطبيقها ، حيث بلغ العديد من المنتجات الجديدة لهذه الشركات قمة قطاعها التسويقي مما حقق لها أرباحاً وفيرة وهذا ما دفع العديد من الشركات الأخرى إلي تبني إجراءات التكلفة المستهدفة ، ومع ذلك فإن المنشآت الأكثر إفادة من تطبيق التكلفة المستهدفة هي تلك التي تتسم بالخصائص التالية<sup>(٥٣)</sup>:

- ١- المنشآت التي لديها تنوع كبير في خطوط الإنتاج ، وتقوم بإنتاج منتجات متعددة بأحجام صغيرة .
- ٢- المنشآت التي تستخدم تكنولوجيا المصنع الآلي والتي تتضمن نظم الإنتاج المرنة .... وغيرها من نظم التصنيع المتقدمة .
- ٣- المنشآت التي تتسم منتجاتها بقصر دورة حياتها ، ومن ثم تحتاج إلي تغطية الاستثمارات في فترة قصيرة ( فترة الاسترداد النموذجية في المصنع الآلي أقل من ٨ سنوات ) .
- ٤- المنشآت التي تطبق طرق الإدارة العلمية الحديثة مثل : الإنتاج في الوقت المناسب JIT ، وهندسة القيمة ، ورقابة الجودة الشاملة .

٥ - المنشآت التي لا تميل إلى التركيز على صناعات تنتج منتجات متماثلة  
أونمطية process-reptitive .

### الخلاصة والنتائج والتوصيات

لقد كان الهدف من هذا البحث هو بيان دور التكلفة المستهدفة -  
كمدخل مستحدث لإدارة التكلفة - في رفع كفاءة عملية اتخاذ قرارات  
التسعير للمنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، ولتحقيق هدف  
البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث :

تناول المبحث الأول منها مناهج وإستراتيجيات التسعير حيث عرض  
الباحث لكل من المنهج الإقتصادي والمنهج المحاسبي للتسعير ، كما ناقش  
إستراتيجيات تسعير المنتجات الجديدة في بيئة الأعمال الحديثة .

وركز المبحث الثاني على كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث  
عرض الباحث لمفهوم التكلفة المستهدفة وإجراءات تطبيقها بصفة عامة وفي  
مجال التسعير بصفة خاصة ، وأختتم هذا المبحث بإطار مقترح لتنفيذ  
لإجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة .

أما المبحث الثالث فقد تناول أهمية التكلفة المستهدفة كمدخل إستراتيجي  
لإدارة التكلفة في بيئة الأعمال الحديثة وذلك من خلال عرض لأهم النقاط  
التي تبرز أهمية التكلفة المستهدفة ومزايا تطبيقها والشركات الأكثر إفادة  
منها .

ويخلص الباحث من هذه المناقشات إلى النتائج والتوصيات التالية :

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

١ - تتميز قرارات التسعير بتداخل وتشابك العوامل المؤثرة فيها حيث تتأثر بالعديد من العوامل من أهمها مرونة الطلب ورد فعل المنافسين وتشكيلة المبيعات والتكاليف والمدى الزمني لاتخاذ قرار التسعير ، ولذا فإن قرار التسعير يعد بمثابة قرار إستراتيجي يمس معظم جوانب النشاط في المنشأة .

٢ - يقوم المنهج الاقتصادي للتسعير علي تحليل الطلب وتحديد المرونة السعرية للمنتجات للتوصل إلى الحد الأقصى لسعر البيع والذي تتساوى عنده التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي .

٣ - يقوم المنهج المحاسبي للتسعير علي تحليل هيكل التكاليف في المنشأة وذلك بغية التوصل إلى الحد الأدنى لسعر البيع الذي يغطي التكلفة الكلية ويحقق الفائض المرغوب فيه .

٤ - توجد إستراتيجيتان لتسعير المنتجات الجديدة يمكن للمنشأة تطبيق أي منهما لتحقيق ميزة تنافسية ، تقوم إحدهما علي تميز منتجات المنشأة ، بينما تبني الثانية علي الإغراق والحصول علي أكبر حصة ممكنة في السوق ومن ثم خفض تكلفة المنتج وسعر بيعه .

٥ - أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتمثل بصفة أساسية في مجموعة من الإجراءات لتخفيض التكاليف في مرحلتي البحوث والتطوير ، والتصميم الهندسي للمنتجات الجديدة للتوصل إلي رقم مستهدف يحقق أقل تكلفة ممكنة من ناحية ويحافظ علي المواصفات الرئيسية للعملاء من ناحية أخرى وبما يمكن المنشأة في النهاية من تحقيق الربحية المطلوبة في السوق التنافسي .

٦ - يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من تحقيق التكامل بين جميع أقسام المنشأة للعمل بروح الفريق علي إخراج منتجات تلبي حاجات المستهلك وبأسعار تنافسية .

٧ - تعمل التكلفة المستهدفة علي محاولة خفض التكاليف في أول سلسلة القيمة ( مرحلتي التطوير والتصميم ) مما يحقق للمنشأة العديد من المزايا منها: تمكين قسم التسويق من الإستجابة لحاجات المستهلكين دون التركيز علي التكاليف الحالية، والسيطرة علي التكاليف لأن الجزء الأكبر من تكلفة المنتج يخرج عادة عن السيطرة والتحكم فيه بعد بدء الإنتاج .

٨ - تستخدم العديد من طرق الإدارة العلمية في إجراءات تطبيق التكلفة المستهدفة ، ومن أهم هذه الطرق هندسة القيمة وجدول التكلفة .

٩ - أن التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة التكلفة بالمعني التقليدي، وإنما هي طريقة إدارية لخفض التكلفة. ومن ثم فهي تختلف عن نظم التكاليف التقليدية حيث تقوم هذه النظم علي أساس التكاليف المعيارية التي تطبق في مرحلة الإنتاج وتميل للمحافظة علي الوضع القائم (تكنولوجيا التصنيع الحالية)، بينما تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلتي التطوير والتصميم وتتسم بالديناميكية مما يدفع دائما للتحسين في عمليات تطوير المنتجات.

١٠ - تتعامل التكلفة المستهدفة مع تصميم وتطوير المنتجات الجديدة وتحتاج إلي العديد من الطرق والأساليب الهندسية ، ومع ذلك يلعب نظام المحاسبة الإدارية دورا هاما في جميع مراحل تطبيقها ويبرز هذا الدور

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

بصورة أكثر فعالية عند تحديد الربح المستهدف والتكاليف المقدرة وإعداد  
جداول التكلفة .

١١ - يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من تقديم المنتج بالموصفات  
والسعر المرغوب فيهما من قبل المستهلك وبأقل تكلفة ممكنة ، وهي أهم  
عوامل النجاح في بيئة الأعمال الحديثة .

١٢ - يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة من تشجيع نشاط البحوث  
والتطوير بالمنشآت مما يحقق التقدم التكنولوجي لها وهو مطلب حيوي وهام  
في جميع الدول لماله من آثار إيجابية علي الاقتصاد القومي بصفة عامة .

**وفي ضوء ذلك يوصي الباحث بما يلي :**

١ - الحاجة إلي مزيد من البحوث المتعمقة في مداخل نظام  
المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تتلاءم مع عالمنا المعاصر ومنها مدخل  
التكلفة المستهدفة ، علي أن تركز هذه البحوث علي الجانب العملي ( بحوث  
تجريبية أو بحوث تطبيقية ) مما يمكن المنشآت المصرية من التعرف علي  
هذه الأساليب والبدء في تطبيقها بنجاح .

٢ - أن يحظى مدخل التكلفة المستهدفة بإهتمام في مجال التعليم - سواء  
في الجامعات والمعاهد العلمية أو في الدورات التدريبية والتعليم المستمر -  
حتى يدرك المحاسبون أهمية هذا المدخل ومزايا تطبيقه .  
والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

## هوامش البحث

- ١ - راجع لمزيد من التفاصيل :  
أ - د. أحمد محمد الزامل "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي" الجزء الأول، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة ، الرياض، المملكة العربية السعودية ، ١٤٢١هـ / ٢٠٠٠م، ص ٣٣٨ - ٣٩٢ .  
B - Charles T. Horngren, Gary L. Sunden, and William O. Stratton, 'Introduction to Management Accounting "Eleven Edition, Prentice - Hall International, Inc, New Jersey, 1999, PP 177-179.
- ٢ - راجع :  
أ - ليستراي هيتجر ، سيرج مات ولتش " المحاسبة الإدارية " ترجمة د . أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٤٢١هـ / ٢٠٠٠ م .  
ب - د . حسن زكي " العلاقة بين قرارات التسعير والطاقة والتكلفة الحدية : مدخل نظري " مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي ، عدد ٨١ ، السنة ٢١ ، يوليو ٢٠٠٠ م ، ص ٤٥ .
- 3 - Charles T. Horngren, Gary L. Sunden, and William O. Stratton, "Op.cit " p.180.
- ٤ - د . أحمد محمد الزامل " مرجع سابق " ص ٤٩٣ - ٤٠١ .
- ٥ - تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار " محاسبة التكاليف : مدخل إداري " تعريب د . أحمد حامد حجاج ، الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٤١٧هـ / ١٩٩٦م ، ص ٦٩٠ - ٦٩٢ .
- 6 - Govindarajan V., and Anthony, Robert N., " How Firms Use cost Data in Pricing Decisions " Management Accounting, July 1983.
- ٧ - راجع :  
أ - تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار " مرجع سابق " ص ٦٨٦ - ٦٩٠ .  
ب - د . أحمد حسين علي حسين " المحاسبة الإدارية المتقدمة " قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٠ م ، ص ٦٣ - ٨٤ .
- ٨ - المرجع السابق ، ص ٨٦ - ٩٣ .
- 9- Shank, John K., Target Costing as a Strategic Tool, Sloan Management Review, Fall1999, Vol.35.
- ١٠ - د . أحمد محمد الزامل " مرجع سابق ، ص ٤٠٣ .

## التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د. عز الدين فكرى تهاى

11- Hawes, Jon M., D, Amico, Michael F., " Simultaneous Use of Break-even and Demand analysis for Pricing Decisions: A teaching Method " Journal of Education for Business, May / June 1995, Vol. 70.

١٢ - د . جلال عبد الفتاح عبد العزيز ، د . أحمد عبد القادر أحمد " دراسات في المحاسبة الإدارية " كلية التجارة - جامعة الأزهر ، ١٩٩٨ ، ص ١٤ - ٢٣ .

١٣ - وابل بن علي الوابل ، محمد مصطفى الجبالي " محاسبة التكاليف : مدخل إداري حديث " الجمعية السعودية للمحاسبة ، المملكة العربية السعودية ، ١٤١٧هـ ، ص ١٢٢ .

١٤ - راجع :

أ - د . أحمد حسين علي حسين " مرجع سابق " ص ٨٥ - ٨٧ .

B- Simon, Hermann, " Pricing Opportunities and how to exploit them " Sloan Management Review, Winter,,1992.

15 - Porter, M., " Technology and competitive advantage " Journal of Business and Strategy, winter, 1985.

16 - Margaret L. Gange, Richard Discenza, Target Costing, Journal of Business and Industrial Marketing, winter 1995, Vol. 10.

17 - Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, The Academy of Management Executive, August 1996, Vol.10.

18 -Tanaka, T., " Target Costing at TOYOTA " Journal of Management Accounting, December, 1993.

19 - J.Fisher, " Implementing Target Costing " Journal of Cost Management, Vol9, summer 1995.pp.50-59

20 - Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, Op.cit .

21 - A.Atkinson, R.Banker, R.Kaplan, and S.M.Young, "Management Accounting " Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall, 1997.

22 - Shank, John K., op.cit. .

٢٣ - د . محمد مصطفى الجبالي " دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجي للتكاليف والتطوير المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجيا " مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، تجارة بني سويف ، يوليو ١٩٩٧ م .

٢٤ - د . أحمد حسين علي حسين "مرجع سابق " .

25 - Bhimani, AI, Targeting excellence: Target Cost management at Toyota in the UK., Management Accounting , Jan 1995 , Vol.73 .

٢٦- تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، مرجع سابق ، ص .

٢٧- د . أحمد حسين علي حسين ، مرجع سابق ، ص .

٢٨- راجع :

دراسة Cooper لإجراءات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في أكبر سبع شركات يابانية تطبيق هذا النظام

-Robin Cooper, and Regine Slagmulder, Develop profitable new products with Target Costing, Sloan Management Review, Summer1999, Vol.40 Issue 4.

29 - Lee, John Y., Use Target Costing to improve your bottom - line, CPA Journal, Jan 1994, Vol. 64, Issue1.

30 - Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, op.cit. .

31 - Robin Cooper, and Regine Slagmulder, Develop profitable new products with Target Costing, op.cit. .

٣٢- لمزيد من التفاصيل عن محاكاة الكمبيوتر وكيفية تطبيقها في هذا المجال ، راجع :

عزالدين فكري تهامي " أساليب الاحتمالات كأساس لتحديد معدل العائد علي رأس المال المستثمر مع التطبيق علي إحدى الشركات الصناعية " رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية التجارة ( بنين ) جامعة الأزهر ، ١٩٨٩ .

33 - Takeyuki Tani, Hiroshi Okano, Nobumasa Shimizu, Yoshihide Iwabuchi, Junji Fukuda and Shiran Cooray " Target cost management in Japanese companies: current state of the art " Management Accounting Research, 1994 ,Vol. .5, pp.67-81.

34 - Lee, John Y., op.cit. .

35 - Sperling, Roger B., " Understanding Value Engineering " III Solution, Agu2001, Vol.33.

36 - Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, op.cit. .

٣٧- تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار "مرجع سابق " ص .

38 - Margaret L. Gange, Richard Discenza, Target Costing, op.cit. .

39 - Robin Cooper, and Regine Slagmulder, Develop profitable new products with Target Costing, op.cit. .

٤٠- راجع :

## التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة

د. عز الدين فكرى تهامي

---

- A - Margaret L. Gange, Richard Discenza, Target Costing, op.cit. .  
B - Margaret L. Gange, Richard Discenza, New product Costing, Japanese Style, May,1993,Vol.36 .  
C - Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, op.cit. .  
41 - Takeyuki Tani, Hiroshi Okano, Nobumasa Shimizu, Yoshihide Iwabuchi, Junji Fukuda and Shiran Cooray, op.cit. ..  
42 - Sperling, Roger B.,op.cit. .

٤٣- راجع :

- A- Monden, Yasuhiro and Hamada, Kazuki, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese automobile companies ( A ) , Journal of Management Accounting ,Fall 1991,Vol.3 .  
B - Margaret L. Gange, Richard Discenza, Target Costing, op.cit. .  
44- Margaret L. Gange, Richard Discenza, New product Costing, op.cit. .

٤٥ - تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار " مرجع سابق " ص .

- 46 - Kato,Yutaka ”,Target Costing System : lessons from leading Japanese companies “ Management Accounting Research, March 1993, pp.33-47.  
47 - Shillinglaw,G ”,“Management Cost Accounting : present and future “ Journal Of Management Accounting Research, Fall 1989, pp.33-46.  
48- Raffish, N How much does that product really cost “ ؟ Management Accounting, March 1991, pp.36-39.-  
49- Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, op.cit.  
50- Ferrara, W.L ”The new Cost Management Accounting: More questions than answers” Management Accounting, October 1990, pp.48-52.  
51 - Shank, John K., op.cit.  
52 - Kato,Yutaka, op.cit.

٥٣- راجع

A - Margaret L. Gange, Richard Discenza, Target Costing, op.cit.

B - Margaret L. Gange, Richard Discenza, New product Costing, Japanese Style, op. cit.

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهاى

---

### مراجع البحث

#### أولا : المراجع العربية :

- ١- د . أحمد حسين علي حسين " المحاسبة الإدارية المتقدمة " قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، ٢٠٠٠ م .
- ٢ - د . أحمد محمد الزامل " المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي " الجزء الأول ، مركز البحوث ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٤٢١هـ / ٢٠٠٠ م .
- ٣- تشارلز هورنجرن ، جورج فوستر ، سريكانت داتار " محاسبة التكاليف : مدخل إداري " تعريب د . أحمد حامد حجاج ، الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٤١٧هـ / ١٩٩٦ م .
- ٤ - د . جلال عبد الفتاح عبد العزيز ، د . أحمد عبد القادر أحمد " دراسات في المحاسبة الإدارية " كلية التجارة - جامعة الأزهر ، ١٩٩٨ .
- ٥- د . حسن زكي " العلاقة بين قرارات التسعير والطاقة والتكلفة الحدية : مدخل نظري " مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي ، عدد ٨١ ، السنة ٢١ ، يوليو ٢٠٠٠ م .

٦- عزالدين فكري تهايمي " أساليب الاحتمالات كأساس لتحديد معدل العائد علي رأس المال المستثمر مع التطبيق علي إحدى الشركات الصناعية " رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة ( بنين ) جامعة الأزهر ، ١٩٨٩ .

٧- د . محمد مصطفى الجبالي " دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقاً لأهداف التخطيط الإستراتيجي للتكاليف والتطوير المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجياً " مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، تجارة بني سويف ، يوليو ١٩٩٧ م .

٨- ليستراي هيتجر ، سيرج ماتولنش " المحاسبة الإدارية " ترجمة د . أحمد حامد حجاج، دار المريخ ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٤٢١هـ / ٢٠٠٠ م .

٩- وابل بن علي الوابل ، محمد مصطفى الجبالي " محاسبة التكاليف : مدخل إداري حديث " الجمعية السعودية للمحاسبة ، المملكة العربية السعودية ، ١٤١٧هـ .

#### ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1 - A.Atkinson, R.Banker, R.Kaplan, and S.M.Young, "Management Accounting " Upper Saddle River, New Jersey, Prentice-Hall, 1997.
- 2 - Bhimani, AI, Targeting excellence: Target Cost management at Toyota in the UK., Management Accounting , Jan 1995 , Vol.73 .
- 3 - Charles T. Horngren, Gary L. Sunden, and William O. Stratton,' Introduction to Management Accounting "Eleven Edition, Prentice - Hall International, Inc, New Jersey, 1999.
- 4 - Ferrara, W.L "،.The new Cost Management Accounting : More questions than answers" Management Accounting, October 1990, pp.48-52.
- 5 - Govindarajan V., and Anthony, Robert N., " How Firms Use cost Data in Pricing Decisions " Management Accounting, July 1983.
- 6 -Hawes, Jon M., D,Amico,Michael F., " Simultaneous Use of Break-even and Demand analysis for Pricing Decisions : A teaching Method" Journal of Education for Business , May / June 1995,Vol . 70.
- 7- J.Fisher, " Implementing Target Costing " Journal of Cost Management, Vol9, summer 1995.pp.50-59.

- 8- Kato,Yutaka "Target Costing System : lessons from leading Japanese companies " Management Accounting Research, March 1993, pp.33-47.
- 9- Lee, John Y., Use Target Costing to improve your bottom - line, CPA Journal, Jan 1994, Vol. 64 .
- 10- Margaret L. Gange, Richard Discenza, Target Costing, Journal of Business and Industrial Marketing, winter 1995, Vol. 10.
- 11- Margaret L. Gange, Richard Discenza, New product Costing, Japanese Style, CPA Journal , May 1993 , Vol. 63 .
- 12- Monden, Yasuhiro and Hamada,Kazuki, Target Costing and Kaizen Costing in Japanese automobile companies ( A ) , Journal of Management Accounting ,Fall 1991,Vol.3.
- 13- Porter, M., " Technology and competitive advantage " Journal of Business and Strategy, Winter, 1985.
- 14- Robin Cooper, and Regine Slagmulder, Develop profitable new products with Target Costing, Sloan Management Review, Summer 1999, Vol.40 .
- 15- Robin Cooper, Lean enterprises and the confrontation strategy, The Academy of Management Executive, August 1996, Vol. 10,
- 16- Raffish,N " "How much does that product really cost " ؟ Management Accounting, March1991, pp.36-39.
- 17- Shank, John K., Target Costing as a Strategic Tool, Sloan Management Review, Fall1999, Vol.35.
- 18- Shillinglaw, G. "Management Cost Accounting : present and future" Journal Of Management Accounting Research , Fall1989.
- 19 - Simon, Hermann, " Pricing Opportunities and how to exploit them " Sloan Management Review, Winter,,1992.
- 20 - Sperling, Roger B., " Understanding Value Engineering " III Solution, Agu2001, Vol.33
- 21- Tanaka, T., "Target Costing at TOYOTA" Journal of Management Accounting, December, 1993.
- 22- Takeyuki Tani, Hiroshi Okano, Nobumasa Shimizu, Yoshihide Iwabuchi, Junji Fukuda and Shiran Cooray " Target cost management

مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر العدد الرابع عشر

---

in Japanese companies: current state of the art " Management  
Accounting Research , 1994 ,Vol. .5 .

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهامي

---

---

(١)

(٢)

(٣)

(٤)

(٥)

(٦)

(٧)

(٨)

(٩)

(١٠)

(١١)

(١٢)

(١٣)

(١٤)

(١٥)

(١٦)

(١٧)

(١٨)

(١٩)

(٢٠)

(٢١)

(٢٢)

(٢٣)

(٢٤)

(٢٥)

(٢٦)

(٢٧)

(٢٨)

(٢٩)

(٣٠)

(٣١)

(٣٢)

(٣٣)

(٣٤)

(٣٥)

(٣٦)

(٣٧)

(٣٨)

(٣٩)

(٤٠)

(٤١)

(٤٢)

(٤٣)

٢٣٦

التكلفة المستهدفة كأداة لتسعير المنتجات الجديدة في ظل بيئة الأعمال الحديثة  
د. عز الدين فكرى تهامي

---

(٤٤)

(٤٥)

(٤٦)

(٤٧)

(٤٨)

(٤٩)

(٥٠)

(٥١)

(٥٢)

(٥٣)