

جامعة الحسين بن طلال  
كلية ادارة الأعمال والأقتصاد  
قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية

## امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية

إعداد :

طارق تيسير النابلسي

إشراف

الدكتور سليمان النعيمات

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات مادة حلقة بحث في المحاسبة في قسم المحاسبة والعلوم

المالية والمصرفية

الفصل الدراسي الأول ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩

## الإهداء

" قل هل يستوي الذين يعلمون والذين لا يعلمون "  
صدق الله العظيم

الى من رضاهم صفاء لقلوبنا ..... الى من يجددون الأمل فينا .....  
الى صناع الحياة .  
الى أبي وأمي

الى الشموع التي تحترق من اجلنا ..... الى نبع الماء الذي نرتوي منه  
الى اساتذتي الكرام .

الى أصدقائي وأحبابي .... الى طلاب كلية إدارة الأعمال والاقتصاد  
الى طلاب جامعة اغلى الرجال

الصفحة	الموضوع	الرقم
	مشكلة الدراسة وأهميتها	١
٥	المقدمة	
٦	مشكلة الدراسة	
٦	أهمية الدراسة	
٦	أهداف الدراسة	
٦	فرضيات الدراسة	
٧	متغيرات الدراسة	
	الإطار النظري	٢
٨	بداية ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة	
٩ - ٨	ماهية التكلفة المستهدفة	
١٠ - ٩	أسباب الاتجاه الى نظام التكلفة المستهدفة	
١٠	أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة	
١١-١٠	مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	
١٣ - ١٢	الدراسات السابقة	

	<b>الطريقة والإجراءات</b>	<b>٣</b>
١٤	منهج الدراسة	
١٤	مجتمع الدراسة	
١٤	عينة الدراسة	
١٤	أدوات الدراسة	
١٤	صدق الأداة	
١٥	إجراءات الدراسة	
٢٠-١٦	<b>نتائج الدراسة ومناقشتها</b>	<b>٤</b>
٢١	<b>النتائج والتوصيات</b>	<b>٥</b>
٢٢	<b>المراجع</b>	<b>٦</b>

بسم الله الرحمن الرحيم

## ( إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية )

### مقدمة :

مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة ، من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من أهمية أكثر من أداة من أدوات التكلفة وكان من أدوات ادارة التكلفة مدخل التكلفة المستهدفة .

وقد كانت اليابان من أوائل من استخدم مدخل التكلفة المستهدفة ، إذ أن استخدام اليابانيون لمدخل التكلفة كان من أحد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ولا سيما في صناعة السيارات ، حيث يعتمد الوصول إلى هذه النتائج على نوعية التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج، ونوعية مدخلات الإنتاج وجودتها من مواد أولية ومستلزمات سلعية، وعلى مستوى مهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة، كما تعتمد أيضاً على مدى تحقيق ما يتوافر من حجم كبير للإنتاج، لامتناس أثر التكلفة الثابتة على التكاليف الكلية للإنتاج .

وقد اتجه الأردن في الأعوام الأخيرة نحو عولمة اقتصاده، فانتهج برامج التصحيح الإداري والاقتصادي، تمهيداً لانضمامه إلى منظمة التجارة العالمية (W.T.O)، فاتجه نحو عقد اتفاقيات مشاركة مع بعض الدول والتكتلات الاقتصادية القائمة، وهذا التوجه يعني إيجاد تحديات أمام المنتجات الأردنية، تمثل مدى قدرتها على مواجهة المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلية والخارجية، خاصة وإن مدى الفائدة المتوخاة من عولمة الاقتصاد يعتمد بالضرورة على مدى مقدرة وحداته الإنتاجية الصناعية على المنافسة والصمود في عالم مفتوح. (جعفر، ٢٠٠٠)

ولا شك في أنه من أولويات المحددات التنافسية للشركات الصناعية الأردنية تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، والسعي نحو امتلاك الصدارة والريادة في خفض التكاليف في السوق أو المجتمع محصلته النهائية تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها وتؤدي بالتالي إلى إيجاد أجواء استثمارية جديدة ومناسبة . (الحجي طایل وآخرون ، ١٩٩٧)

وكان من أساليب تخفيض التكلفة مدخل التكلفة المستهدفة الذي سيكون المحور الأساسي الذي نناقشه في هذا البحث وعن مدى تطبيقه في الشركات الصناعية الأردنية. وفي هذا البحث سوف نتعرف على مدخل التكلفة المستهدفة والذي لا يعد في وقتنا الحاضر أسلوب إداري حديث بل هو ضرورة للبقاء ومواجهة للمنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر .. وسوف نقيس مدى إمكانية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية .

## مشكلة البحث :

- محاولة تخفيض التكاليف في ظل بيئة المنافسة الحادة و في ظل الأسواق المتغيرة و غير المستقرة ، و أثر ذلك على البيئة الأردنية و القطاع الصناعي الأردنية .
- دور مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد القرارات الادارية.
- عدم قدرة الشركات الصناعية الأردنية على التحكم في سعر بيع المنتج في ظل ظروف المنافسة الشديدة و التغيرات البيئية و الاقتصادية الحديثة.

## أهمية البحث :

أن الدافع للقيام بهذه الدراسة، هو وجود قاعدة صناعية تكنولوجية متطورة في المملكة الأردنية الهاشمية، يتوسع نطاقها الجغرافي والتكنولوجي يوماً بعد يوم، مما يدعو إلى الوقوف على المدى الذي وصلت إليه هذه القاعدة الصناعية في تطبيق نظم معينة للتكاليف، لمعرفة الظروف والعوامل الممهدة لتطبيق نظم علمية متطورة لحساب تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية الأردنية، وصولاً إلى أفضل النتائج في الاستثمار والاستغلال لتحقيق المعدلات الاقتصادية المنشودة، بأقل التضحيات الاقتصادية في الموارد والإمكانات المتاحة .

## أهداف البحث :

- 1- التعريف بماهية التكلفة المستهدفة وأهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة الى دراسة إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لأدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.
- 2- معرفة مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها الشركات في تطبيق التكلفة المستهدفة.

## فرضيات البحث :

أن أنظمة التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية الأردنية تقوم على مدى حاجة الإدارة إلى توفير البيانات والمعلومات المحاسبية، بالسرعة والدقة والملاءمة لمساعدتها على المفاضلة بين القرارات الخاصة بالتخطيط والتنفيذ، والرقابة على تكاليف أوجه النشاط في المنشأة .

وبناء على ماسبق ينتج عندنا الفرضية الأساسية التالية :

بأنه لا يوجد علاقة ما بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتوفير التكاليف .

## متغيرات الدراسة :

التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) :

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيون للتكلفة المستهدفة حيث عرفتها بأنها :  
عبارة عن عملية لأدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.  
(الرفاعي وآخرون، ٢٠٠٦)

أى خفض تكاليف دورة حياة المنتج مع زيادة جودته فى كل مراحل انتاجه و ارضاء رغبات المستهلكين.

الشركات الصناعية (متغير تابع) :

تعرف الشركة بأنها : عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كلا منهما بحصة من مال أو عمل على أن يقنسا ماينتج من ربح أو خسارة. (وائل عكشة وآخرون . ٢٠٠٥)  
والشركات الصناعية هي الشركات التي تقوم بصناعة المنتجات وعرضها بالسوق للمستهلكين بحيث توفر احتياجاتهم وومتطلباتهم .

التكاليف ( متغير تابع ) :

التكلفة وكما عرفها (السامرائي، ٢٠٠٠) بأنها التضحية معبر عنها بقيمة نقدية معينة أو مايعادلها للحصول على الموارد أو المنافع الأقتصادية التي تستخدم في الأنتاج أو الشراء أو الخدمات.  
فالتكاليف بشكل عام هي التضحية التي تتحملها المنشأة بهدف الحصول على المنافع والأرباح المستقبلية.

## الأطار النظري

### بداية ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة :

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنظمات والأعمال التجارية ، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين ، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة. ولكنها في الغالب عبارة عن حسّ منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة.

فقد بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولا في اليابان خلال عام ١٩٦٠ حيث وجد ان ٨٠% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل ، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة.

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال اليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويتكون من اقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جدا من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الالكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد ان معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب . كما ان أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطا مباشرا بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشئ الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سببا في إخفاء الأثر الحقيقي لإسلوب تحديد التكاليف المستهدفة. (منصور ، ٢٠٠٨)

### ماهية التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة : عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.  
كما عرفها (حياني ، ٢٠٠٥) بأنها طريقة لتخطيط التكلفة ترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج.

وعرفها ( بيرد والبانى ، 2003 ) بأنها مجموعة من الخطوات التي تهدف لخفض تكاليف المنتج التي يتم تحديدها بناء على فهم رغبات وحاجات العملاء.

وهناك كثير من الخبرات المهنية الحديثة التي بذلت لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على نطاق وتشكيلة واسعة من المنتجات وعمليات والإجراءات في شركة تصنيع كبيرة الحجم ، ومن خلال ذلك تبين لنا ان هنالك مزايا يقدمها أسلوب التكلفة المستهدفة سواء للمنظمة أو العملاء والموردين

ولذلك فان أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على ان :

التكلفة المسموح به وهى التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه

كما ان التكاليف المستهدفة عبارة عن عملية الضبط التي تستخدم البيانات والمعلومات في سلسلة منطقية من الخطوات لتحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج . إضافة إلى ذلك فان سعر وتكلفة المنتج ذو الوظائف المتفردة والمتخصصة التي يتميز بها دو غيره من المنتجات المنافسة يتم تحديده من خلال فهم وتحديد احتياجات ورغبات العملاء وقدرتهم على الدفع مقابل هذه الميزات .

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة حيث عرفتها بأنها :  
عبارة عن عملية لأدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء .  
(الرفاعي وآخرون، ٢٠٠٦)

### نتيجة:

يتضح مما سبق أن التكلفة المستهدفة تهتم بخفض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة البحوث و التطوير ثم أنشطة التصميم ثم الإنتاج ثم التسويق و التوزيع و البيع و أخيراً خدمة ما بعد البيع مثل الصيانة و فى النهاية التخلص من المنتج.

### أسباب الاتجاه الى نظام التكلفة المستهدفة :

ان من أهم أسباب الاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة هي العيوب التي شابت النظم التقليدية فادت إلى صرف النظر عن تلك النظم نسبياً ، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن ، في حين نرى ان نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها وعلى ذلك يتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج من اجل الوصول إلى التكلفة المسموح بها فقط.

ولذلك فان التكاليف المستهدفة تحدد التكاليف المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج ، لذا فان التكاليف المستهدفة تعتمد على عوامل ومتغيرات السوق كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت ان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق أهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث ان البيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركات لا تحتتمل الخطأ أو التأخير.

ولذلك وفي ظل هذه الأجواء كان من البديهي والمنطقي محاولة التطوير للوصول أفضل السبل لتخفيض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية مرتفعة في ظل بيئة تتصف بالديناميكية القوية ، وبعد ان انتقل التنافس إلى الريادة في تخفيض اكبر للتكلفة وكان من هذا التطوير كما ذكرنا هو محاول دراسة وتحليل الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية للتوصل إلى أفضل الطرق المؤدية إلى نفس الغرض وهو تخفيض التكلفة.

كما ان من دواعي الاتجاه إلى أسلوب التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها المنشآت والشركات حيث ان هذه الشركات تواجه بيئة تتصف بعدة خصائص:

- بيئة تنافسية
- بيئة سريعة التغيير
- بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء
- بيئة متزايدة الطلب . ( Ansari, et al ,2006, p20 )

### أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة : ( dekker, smeth 1994 )

- ١- تخفيض تكاليف المنتج اثناء مرحلة التصميم ( هدف رئيسي )
  - ٢- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه .
  - ٣- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين .
  - ٤- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية .
  - ٥- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج .
- ولا بد من وجود التكلفة المستهدفة لأنها تعد بغرض تحقيق التوازن بين المدخل الخارجي ( السوق ) والمدخل الداخلي ( المشاة ) .

### مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة : (منصور، ٢٠٠٨)

- ١- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- ٢- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداة لأدرة التكلفة والربحية في أن واحد.
- ٣- يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية.
- ٤- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.

- ٥- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة الى الموردين.
- ٦- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.
- ٧- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق ادارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة.
- ٨- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.
- ٩- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل الا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية.

## الدراسات السابقة

- ومن الدراسات التي تم الرجوع إليها دراسة الطالب (موسى، ٢٠٠٨) :  
اذ تم التوصل إلى النتائج التالية في دراسته عن موضوع التكلفة المستهدفة :
- يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بالتكاليف في مرحلة التصميم والتطوير أي قبل حدوث التكلفة .
  - قد تتساوى التكلفة المسموح بها مع التكلفة المستهدفة وذلك عندما يكون التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة يساوي صفر.
  - يمكن للمنظمة الاختيار بين ادوات عديدة من ادوات تحجيم التكلفة للوصول إلى التكلفة المبدئية للمنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة .
  - الوصول إلى التكلفة المستهدفة لايعني نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة للبحث عن مواطن لأختراق التكلفة .
  - مدخل التكلفة المطور قد يعني ضمنا مشاركة جميع العاملين بالمنظمة بإدارة التكلفة .
  - ضرورة دعم الإدارة العليا لمدخل التكلفة المستهدفة .
  - ضرورة حرص الإدارة على القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع المنظمة الاستفادة من مزايا هذا المدخل .

- وفي دراسة (حيانى، ٢٠٠٥) في بحثه بعنوان : نظرية التكاليف  
وقد توصل في دراسته أن طريقة التكاليف المستهدفة تسمح بإيجاد مجالات جديدة لتخفيض التكلفة في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج ، وهكذا فإن التكلفة المستهدفة ليست مقتصرة على الرقابة التكاليفية بل أصبحت مدخلاً شاملاً لإدارة التكاليف والأرباح.  
وقد توصل إلى خصائص يتسم بها مدخل التكلفة المستهدفة وهي :
- ان مدخل التكلفة المستهدفة مدخل تسعيري يعتمد على ظروف السوق والمنافسة ويعتبر السعر أحد المعطيات الثابتة التي يجب على المنشأة أن تتلاءم معها .
  - ينطلق من التكاليف في الأجل الطويل فهو يبحث في مراحل دورة حياة المنتج التي تتجاوز عادة من ٣ إلى ٥ سنوات وتقتصر على المستوى الأول من حياة المنتج وهي مرحلة بدائل التصميم وبدائل هندسة العمليات الإنتاجية اللازمة للتصنيع .

- وفي دراسة (عثمان، ٢٠٠٢) بعنوان : الاتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف :  
إذ أنه لخص في دراسته أن التكاليف المستهدفة قد أضافت بعدا استراتيجيا للتكاليف المعيارية يعتمد على احتياجات العميل وما يقدمه المنافسون لهذا العميل .  
وقد وضح الأهداف الأساسية للتكلفة المستهدفة وهي :

- خفض التكاليف
- ضمان جودة المنتج

- اشباع رغبات العميل
- تقديم المنتجات الجديدة وتطويرها باستمرار وهذا ناتج عن تضافر جهود كافة الأطراف في المنظمة.

كما أجرى (ديكر وسميدث، ١٩٩٤) دراسة بعنوان " اعتماد واستخدام الهدف من التكاليف المستهدفة في الشركات الهولندية"

هدفت إلى بيان الفروق في الممارسات المتبعة لتطبيق إستراتيجية التكلفة المستهدفة بين الشركات الهولندية واليابانية التي تجمع بين وظائف متعددة ومعارف وقدرات مشتركة في عملية تطوير المنتجات الاقتصادية. ويقصد بالتكلفة المستهدفة تحديد هدف التكاليف وقيمتها التي يتوجب تحقيقها في نتاج عملية التنمية الاقتصادية، وذلك يحقق هامش ربحي مرتفع يتحقق عند منافسة المنتج في الأسواق.

تكونت عينة الدراسة من (١٧٥) شركة صناعية من مختلفة القطاعات في هولندا، وتم تعديل بعض الاستراتيجيات التي تساهم في تطور هذه الإستراتيجية وتبعدها عن الطرق التي تتبع في الشركات اليابانية الأمر الذي احتاج إلى خلق استراتيجيات تجريبية بحاجة إلى التطبيق والاختبار. أظهرت نتائج الدراسة أن ما مجموعه (٤٣) شركة من أصل (١٧٥) طبقت فيها هذه الإستراتيجية وحققت هذه الاستراتيجيات نجاحا بلغت نسبته (٢٤.٦%)، وبينت النتائج أيضا أن هذه الاستراتيجيات الجديدة للتكلفة المستهدفة حققت نسبة أرباح عالية على المدى الطويل الأمر الذي حقق تقدما على الاستراتيجيات المتبعة في الشركات اليابانية، وبينت النتائج أن سبب انخفاض نسبة نجاح الشركات إلى وجود اختلافات إدارية واقتصادية في هذه الشركات.

## الطريقة والإجراءات

### منهج الدراسة :

تم الاعتماد على الطريقة المسحية وذلك لملائمة لطبيعة الدراسة.

### مجتمع الدراسة :

سوف يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المصنعة للمكيفات والأخشاب والأجهزة الكهربائية والمنزلية .

### عينة الدراسة :

تم إختيار عينة الدراسة بالطريقة القصدية وتكونت عينة الدراسة من الشركات التالية: البحر الأحمر لصناعة الأخشاب، وشركة بترا للمكيفات الكهربائية ، الشركة الدولية للصناعات الخشبية جوايكو، شركة نسيم الداداه لصناعة الأجهزة الكهربائية والمنزلية SONA ، وشركة درويش الخليلي للأجهزة الكهربائية والمنزلية LG .

### أدوات الدراسة :

سيتم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب جمع البيانات ميدانيا بحيث يقوم الباحث بعمل إستبانة يتم من خلالها جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع البحث وسيتم توزيع هذه الاستبانة على العاملين في عينة الدراسة التي تم اختيارها .

### صدق الأداة :

للتحقق من صدق الأداة اعتمد الباحث صدق المحتوى إذ قام بعرض الأداة على محكمين من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة في جامعة الحسين بن طلال ، وذلك بغرض معرفة ما تقيسه الفقرات من الأداء المطلوب، ومدى صلة فقرات المقياس بالمتغير المراد قياسه، وللحكم على الفقرات وصياغتها ودرجة وضوحها، ومناسبتها للمجالات. وقد أخذ الباحث بملاحظات المحكمين فحذفت بعض العبارات وأضاف عبارات أخرى حسب توجيهاتهم.

## إجراءات الدراسة:

بعد التأكد من صدق أداة الدراسة واختبار ثباتها وتحديد العينة المراد تطبيق الاستبانة عليها، تم الحصول على الموافقة الرسمية من جامعة الحسين، حيث قامت الجامعة بإرسال خطاباً موجهاً للشركات المعنية بالموضوع لتسهيل مهمة الباحث، وتم توزيع الاستبانة بعد شرح أهداف الرسالة وطلب منهم تعبئتها بدقة وموضوعية، وأكد الباحث للأفراد المشمولين بالدراسة، إن إجاباتهم سوف تعامل بسرية تامة، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وتم إعطاء المستجيبين فرصة كافية للإجابة واستغرق توزيع الاستبانات وجمعها من قبل الباحث (أسبوعاً واحداً) وقد تم تفريغ الاستبانات المسترجعة في نموذج خاص بالحاسب تمهيداً للقيام بالمعالجة الإحصائية.

## نتائج الدراسة ومناقشتها

### أختبار الفرضيات :

تم توزيع ٣٥ استبيان على الشركات الصناعية الأردنية بمعدل ٧ استبيانات لكل شركة، تم استرجاع ٢٦ استبيان من الشركات بمعدل استرجاع ٧٤% من الاستبيان .

وبعد تحليل الاستبيان على برنامج الحزمة الاحصائية للانظمة الاجتماعية ( SPSS ) توصل الباحث الى النتائج التالية :

### Frequencies

### المتغيرات الوصفية

#### جدول ١-١

#### Statistics

		gender	age	job	experianes
N	Valid	26	26	26	26
	Missing	0	0	0	0
Mean		1.2308	1.9231	1.1923	1.7308
Median		1.0000	2.0000	1.0000	1.5000
Mode		1.00	1.00	1.00	1.00
Skewness		1.358	.722	1.659	.561
Std. Error of Skewness		.456	.456	.456	.456
Kurtosis		-.177	-.493	.807	-1.300
Std. Error of Kurtosis		.887	.887	.887	.887
Range		1.00	3.00	1.00	2.00
Minimum		1.00	1.00	1.00	1.00
Maximum		2.00	4.00	2.00	3.00
Sum		32.00	50.00	31.00	45.00

الجدول ١-١ هو جدول التحليلات الوصفية ويمثل الوسط والوسيط والمنوال والمدى وأكبر قيمة وأقل قيمة المجموع للمتغيرات الديموغرافية ( الجنس ، العمر ، الوظيفة ، الخبرة ).

### Frequency Table

#### جدول ٢-١

#### gender

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid male	20	76.9	76.9	76.9
female	6	23.1	23.1	100.0
Total	26	100.0	100.0	

جدول ٢-١ يبين أجناس الأفراد الذين تم توزيع الاستبانات عليهم  
وبناء عليه كان عدد الذكور 20 وبنسبة 76.9  
اما بالنسبة للإناث كان عددهم 6 وبنسبة 23.

جدول ٣-١

age

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 20-29	11	42.3	42.3	42.3
30-39	8	30.8	30.8	73.1
40-49	5	19.2	19.2	92.3
over than 50	2	7.7	7.7	100.0
Total	26	100.0	100.0	

جدول ٣-١ يبين مستويات الأعمار :  
وكان عدد الذين تتراوح أعمارهم من 20 – 29 سنة كانوا 11 فردا وبنسبة 42.3  
والذين تتراوح أعمارهم من 30 – 39 كانوا 8 أفراد وبنسبة 30.8  
والذين تتراوح أعمارهم من 40 – 49 كانوا 5 أفراد وبنسبة 19.2  
والذين تزيد أعمارهم عن 50 عاما كانوا اثنان وبنسبة 7.7

جدول ٤-١

job

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid accountat	21	80.8	80.8	80.8
financial maneger	5	19.2	19.2	100.0
Total	26	100.0	100.0	

جدول ٤-١ يبين الوظائف  
اذ كان عدد المحاسبين الذين تم توزيع الاستبانات عليهم 21 وبنسبة 80.8  
وعدد المدراء الماليين كان 5 وبنسبة 19.2

جدول ٥-١

experianes

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid under 5	13	50.0	50.0	50.0
6-10	7	26.9	26.9	76.9
over 11	6	23.1	23.1	100.0
Total	26	100.0	100.0	

جدول ١-٥ يبين الخبرات  
ونلاحظ ان من خبرتهم أقل من 5 سنوات كان عددهم 13 وبنسبة 50.0  
وأن من خبرتهم تتراوح من 6 – 10 سنوات كان عددهم 7 وبنسبة 26.9  
وأن من خبرتهم كانت أكثر من 11 سنة كان عددهم 6 وبنسبة 23.1

## Descriptives

وصف اجابات افراد العينه – المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات  
الاستبانة.

جدول ١-٢

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	26	1.00	4.00	1.9615	.91568
q2	26	1.00	4.00	2.1538	.96715
q3	26	1.00	5.00	2.2308	1.10662
q4	26	1.00	4.00	2.3846	1.20256
q5	26	1.00	5.00	2.0000	1.01980
q6	26	1.00	5.00	2.7308	1.34336
q7	26	1.00	5.00	1.9615	1.14824
q8	26	1.00	5.00	1.9615	1.18257
q9	26	1.00	5.00	2.0000	1.05830
q10	26	1.00	5.00	2.1538	1.18970
q11	26	1.00	4.00	1.9231	1.05539
q12	26	1.00	5.00	2.2308	1.21021
q13	26	1.00	5.00	2.1154	1.27521
q14	26	1.00	4.00	1.6154	.80384
q15	26	1.00	4.00	2.1154	.99305
q16	26	1.00	4.00	2.2308	1.06987
q17	26	1.00	5.00	2.6923	1.28901
q18	26	1.00	5.00	2.4231	1.13747
q19	26	1.00	4.00	2.5000	1.02956
q20	26	1.00	5.00	2.9231	1.26248
q21	26	1.00	5.00	2.1923	1.13205
q22	26	1.00	5.00	2.8462	1.34736
q23	26	1.00	5.00	2.4231	1.06482
q24	26	1.00	5.00	1.9231	1.32433
q25	26	1.00	5.00	2.2308	1.14220
q26	26	1.00	5.00	1.9231	1.29377
q27	26	1.00	5.00	2.0385	1.21592
q28	26	1.00	5.00	2.2692	1.04145
q29	26	1.00	5.00	2.5000	1.20830
Valid N (listwise)	26				

جدول ١-٢ يبين استجابات افراد العينه على فقرات الدراسة ومتغيرات الدراسة بناء على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

## Reliability

## مصداقية البحث

### Scale: ALL VARIABLES

#### جدول ١-٣

##### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	26	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	26	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### جدول ٢-٣

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.783	2

يلاحظ من الجدول السابق أن نسبة المصداقية هي ٧٨.٣% وهي نسبة جيدة.

## Regression

#### جدول ١-٤

##### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	independ <sup>a</sup>	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: dependanes

#### جدول ٢-٤

##### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.650 <sup>a</sup>	.423	.399	.46088

a. Predictors: (Constant), independ

جدول ٣-٤

ANOVA<sup>b</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.739	1	3.739	17.602	.000 <sup>a</sup>
	Residual	5.098	24	.212		
	Total	8.837	25			

a. Predictors: (Constant), indepand

b. Dependent Variable: dependanes

جدول ٤-٤

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.698	.391		1.786	.087
	indepand	.755	.180	.650	4.195	.000

a. Dependent Variable: dependanes

أشارت البيانات الواردة في الجداول السابقة أن قيمة ارتباط بيرسون تساوي 650. ومن مربع الارتباط فهذا يعني أن المتغير المستقل يفسر 42.3 من التباين الحاصل في المتغير التابع (الشركات الصناعية) ، ونظرا لأن قيمة t تساوي 4.195 ومستوى الدلالة تساوي 0 ولذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة على أساس يوجد أثر ذات دلالة احصائية للتكلفة المستهدفة على الشركات الصناعية .

اي اننا نستنتج من ذلك أن التكلفة المستهدفة تعمل على توفير وتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية وأن هناك علاقة بين تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

## نتائج الدراسة :

وقد بينت الدراسة النتائج التالية :

١ - وجود علاقة ايجابية بين تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية التي تؤدي الى تخفيض التكاليف من خلال معرفة مقدار التكلفة سابقا مما يتوازن مع امكانيات المنظمة.

٢- تساعد التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وضمن حدودهم المادية.

٣ - هناك امكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية كما بينت نتائج الدراسة.

## توصيات الدراسة

- يجب تخفيض التكاليف قبل حدوثها أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها خاصة كلما قصرت دورة حياة المنتج.
- الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكاليف المنتج مع الحفاظ على القدرات الوظيفية و مستوى الجودة المستهدف.
- يجب تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية حتى يمكنها التصدي للمنافسة العالمية و المحلية بشكل منظم و واضح.
- ضرورة حرص الإدارة على القضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع الشركة الاستفادة من مزايا مدخل التكلفة المستهدفة.
- لابد من زيادة وعي مديري و مهندسي الإنتاج و محاسبي التكاليف و متخذي القرارات بالأساليب الإدارية المعاصرة و التي من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة و فهمها جيدا.
- التعاون بين فريق العمل داخل الشركات حتى يمكن تحقيق الهدف المطلوب.
- لابد من إدخال نظم الإنتاج الحديثة و برامج التحسين المستمر في الشركات لتحسين أدائها.
- ضرورة استخدام أسلوب هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة لأنه يستخدم التكنولوجيا المطورة و يطبق في مرحلة التخطيط و التنفيذ و يساعد في عملية التحسين المستمر للمنتج.

## المراجع العربية :

- ١- عبد الإله نعمة جعفر ( ٢٠٠٠ ) مدى تطبيق نظام التكاليف في المنشآت الصناعية الأردنية (دراسة ميدانية) ، بحث منشور
- ٢- الحجي ، طایل و آخرون " المقدره التنافسية للمنتجات الاردنية و سبل تعزيزها ، الجمعية العلمية الملكية ، عمان - الاردن ١٩٩٧ م (المجلد الاول )
- ٣- د/ لطفى الرفاعي فرج، د/ محمد سعيد جنيدى ، كتاب التكاليف المعيارية و الموازنات التخطيطية، كلية التجارة جامعة طنطا ٢٠٠٦
- ٤- وائل عكشة وآخرون ، كتاب محاسبة الشركات ( أشخاص أموال ) ٢٠٠٥
- ٥- رسالة ماجستير الطالب محمود منصور شبل موسى ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر . ٢٠٠٨
- ٦- حسن حياني ، نظرية التكاليف ، كلية الأقتصاد ، جامعة حلب ، ٢٠٠٤/٢٠٠٥
- ٧- محمد نادر عثمان ، الأتجاهات الحديثة في ادارة التكاليف ، ٢٠٠٢
- ٨- عدنان هاشم السامرائي ، كتاب محاسبة التكاليف ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، ٢٠٠٠

## المراجع الأجنبية :

- 1 - Shahid Ansari, Janice Bell, Dan Swenson , Cost Management. Vol. 20, Iss. 5 , A TEMPLAT FOR IMPLEMENTING TARGET COSTING , Sep/Oct 2006
- 2- H.M.B. Bird, R.E. Albano, TARGET COSTING, Delighting Your Customers While Making a Profit , 2003
- 3- Henri dekker, peter smeth , the adoption and use of target costing in dutch listed firms , 1994

