



جامعة بنها  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

## استخدام أساليب البرمجة الرياضية في تحديد التكلفة المستهدفة لمعالجة أخطاء التوقع – دراسة نظرية تطبيقية

بحث ماجستير فى المحاسبة

إشراف

أ. د . / عادل طه أحمد فايد  
أستاذ المحاسبة المساعد بالكلية

أ. د . / محمد عمرو وهيبه  
أستاذ محاسبة التكاليف بالكلية

مقدم من الباحث

محمد أحمد محمد أحمد

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد المبعوث رحمة للعالمين ، وعلى آله وصحبه ومن سلك طريقه واتبع هداه إلى يوم الدين .

بعد أن من الله على بفضلته وتوفيقه بالإنهاء من البحث ، لا يسعني إلا أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير للعالم الجليل الأستاذ الدكتور / سامى نجدى محمد على أستاذ محاسبة التكاليف ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة المنصورة على تفضله بالموافقة على الإشتراك فى المناقشة ، فجزاه الله عني كل الخير ، وجعل الله علمه علماً ينتفع به .

وأقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان للعالم الجليل الأستاذ الدكتور / حمدى عبد المنعم السورى أستاذ ورئيس قسم بحوث العمليات بالقوات المسلحة سابقاً على تفضله بالموافقة على الإشتراك فى المناقشة ، فجزاه الله عني كل الخير ، وجعل ذلك فى ميزان حسناته .

كما أتقدم بكل الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل العالم الجليل الأستاذ الدكتور / محمد عمرو وهيبه أستاذ محاسبة التكاليف بكلية التجارة جامعة بنها ، والذي افتخر بانتمائي إلى مدرسته العريقة ، والله أسأل أن يوفيه أجره ، وأن يمتعه بكامل الصحة والعافية .

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان بالجميل لأستاذي الفاضل العالم الجليل الأستاذ الدكتور / عادل طه أحمد فايد أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة بنها ، على حسن رعايته وعظيم توجيهاته ودقة متابعته للبحث ، فلقد وجدت من سيادته رحابة الصدر في كل ما يعترضني من أسئلة ومشكلات ، فكان نعم الموجه والمعلم والمرشد ، فجزاه الله عني كل الخير ، وأعطاه الله من علمه .

كما لا يسعني إلا أن أشكر كل من عاونني على إنجاز وإخراج هذا البحث وخاصة الدكتور الفاضل / محمود رجب يس غنيم على حسن رعايته وتوجيهاته ، المسؤولين بالشركة الهندسية

لصناعة السيارات ، الدكتور الفاضل / رمضان عبد الحميد زين الدين بمعهد الدراسات والبحوث  
الإحصائية جامعة القاهرة ، فجزاهم الله عني كل الخير .

ويقضي الوفاء والعرفان أن أتقدم بالشكر والتقدير لأسرتي على تحملهم إنشغالي عنهم  
وتقصيري في حقوقهم بسبب انشغالي بهذا البحث ، فجزاهم الله عني كل الخير .

**الباحث**

## إهداء

إلى من لا أملك من ألفاظ لوفائهما حقهما

إلى أمى وأبى أدخلهما الله الجنة بصحبة الرسول صلى الله عليه وسلم

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الجداول والأشكال
أ - م	مقدمة البحث
١ - ٤١	<b>الفصل الأول : الإطار المفاهيمي والتطبيقي للتكلفة المستهدفة</b>
١ - ٢	مقدمة
٣ - ٢٥	المبحث الأول : التكلفة المستهدفة : المفاهيم الأساسية
٢٦ - ٤١	المبحث الثاني : الإطار التطبيقي للتكلفة المستهدفة
٤٢ - ٦٧	<b>الفصل الثاني : الأبعاد الاستراتيجية للتكلفة المستهدفة</b>
٤٢ - ٤٢	مقدمة
٤٣ - ٥٣	المبحث الأول : التكلفة المستهدفة ومعايرة الأداء الكمي والوصفي
٥٤ - ٦٢	المبحث الثاني : التكلفة المستهدفة والتحليل الجزئي للتكلفة
٦٣ - ٦٧	المبحث الثالث : طرق تحديد التكلفة المستهدفة ومميزاتها والانتقادات الموجهة إليها .
٦٨ - ١١٠	<b>الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية</b>
٦٨ - ٧٠	مقدمة والتعريف بالشركة والمنتج محل الدراسة التطبيقية
٧١ - ٨٠	المبحث الأول : البرمجة الرياضية : المفاهيم الأساسية للنموذج الرياضي
٨١ - ١١٠	المبحث الثاني : البرمجة الرياضية : النموذج الرياضي
١١١ - ١١٣	النتائج والتوصيات ومقترحات بحوث مستقبلية
١١٤ - ١١٩	قائمة المراجع
١ - ٣	ملحق رقم ( ١ )
١ - ٤	ملحق رقم ( ٢ )
١ - ٢	ملحق رقم ( ٣ )

## الجداول والأشكال

٤٨	جدول ( ١-٢-١ ) : يوضح المعايير الوصفية للأداء والتكاليف المستهدفة لكل نشاط وإجمالي التكلفة المستهدفة
٥٧	جدول ( ١-٢-٢ ) : يوضح الأهمية النسبية لوظائف المنتج طبقاً للرؤية الخارجية للأداء
٥٩	جدول ( ٢-٢-٢ ) : يوضح المكونات الفرعية للمنتج وتكلفة كل منها
٥٩	جدول ( ٣-٢-٢ ) : يوضح عمليات وأنشطة المنتج والتكلفة الفعلية لكل منها
٨٢	جدول ( ١-١-٣ ) : يوضح نسبة التكلفة الفعلية لمكونات السيارة محل الدراسة
٨٣	جدول ( ٢-١-٣ ) : يوضح النظام التقليدي لحساب سعر بيع السيارة
٨٤	جدول ( ٣-١-٣ ) : يوضح تحديد نسبة مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج
٨٧	جدول ( ٤-١-٣ ) : يوضح تقدير نسبة تكلفة مكونات كل وظيفة لإجمالي تكلفة تلك الوظيفة
٨٨	جدول ( ٥-١-٣ ) : يوضح الأهمية النسبية لوظائف المنتج طبقاً لاستقصاء آراء المستهلكين
٩٠	جدول ( ٦-١-٣ ) : يوضح الأهمية النسبية لمكونات المنتج
٩٢	جدول ( ٧-١-٣ ) : يوضح الأهمية النسبية لمكونات المنتج
٩٣	جدول ( ٨-١-٣ ) : توضيح بدائل مصادر شراء المكونات
٩٦	جدول ( ٩-١-٣ ) : يوضح متغيرات القرار لنموذج البرمجة المقترح والرموز المعبرة عنها
١٠٦	جدول ( ١٠-١-٣ ) : يوضح الحل الأمثل لنموذج البرمجة الخطية
١٠٧	جدول ( ١١-١-٣ ) : يقارن مصادر شراء مكونات السيارة المستهدفة والفعلية
١٠٨	جدول ( ١٢-١-٣ ) : يقارن التكلفة الإستثمارية لمكونات السيارة المستهدفة والفعلية
١٠٩	جدول ( ١٣-١-٣ ) : يقارن جودة مكونات السيارة المستهدفة والفعلية
١٥	شكل تخطيطي ( ١-١-١ ) : يوضح النموذج المقترح لمدخل التكلفة المستهدفة
٣٢	شكل تخطيطي ( ١-٢-١ ) : يوضح الإطار العام لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة
٥٣	شكل تخطيطي ( ١-١-٢ ) : يوضح دور التكلفة المستهدفة في معايرة الأداء الكمي والوصفي كبعد استراتيجي
٥٦	شكل تخطيطي ( ١-٢-٢ ) : يوضح شجرة وظائف المنتج
٦٢	شكل تخطيطي ( ٢-٢-٢ ) : يوضح فكرة إدارة التكلفة من خلال التحليل الجزئي للتكلفة المستهدفة كبعد استراتيجي

## مقدمة البحث

"منذ بدأت البشرية تعرف المجتمعات المنظمة - وربما قبل ذلك - لعبت التكاليف أحد المحاور الأساسية ذات التأثير الفعال في تطور ورقى الحضارات الإنسانية . فإذا كانت المخترعات التكنولوجية في المجالات المختلفة هي الركيزة الأساسية لتطور المجتمعات ، فإنه لا يمكن لهذه المخترعات أن تحقق تأثيرها المنشود إلا إذا تحقق لها التوظيف الاقتصادي الفعال . لذلك كانت التكاليف وستظل دائماً هدفاً يحظى بالكثير من اهتمامات المجتمعات الإنسانية" (١) .

"ولقد كان للمخترعات التكنولوجية المعلوماتية خلال الفترة الأخيرة أكبر الأثر في تميز بيئة الأعمال العالمية بمجموعة من الخصائص يمكن تلمس أهم ملامحها من خلال :

- المحدودية الشديدة في إمكانية زيادة أسعار بيع عديد من المنتجات الصناعية .
- تسارع معدلات تقادم الأساليب التكنولوجية المختلفة مما جعل السوق يلهث وراء كل ما هو جديد في مجالات التطبيقات التكنولوجية الحديثة .
- قصر دورة حياة معظم المنتجات مما أدى إلى عدم وجود الوقت الكافي للاستجابة لتغيرات السوق أو تصحيح الأخطاء .
- تميز المستهلك المعاصر بالثقافة والوعي مع حرصه على شراء المنتج مرتفع الجودة في الوقت المناسب وبالسعر المناسب ، والذي يعكس قيمة المنتج من وجهة نظره وليس من وجهة نظر المنشأة المنتجة" (٢) .

---

( ١ ) عصافيت سيد أحمد عاشور ، " المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة دراسة حالة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ، العدد الأول ، ١٩٩٨ ، ص ١ .

( ٢ ) حسين محمد عيسى ، إطار مقترح لتطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة - دراسة تحليلية مقارنة للتجربة اليابانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ٢٠٠١ ، ص ٤٩٥ .

هذه الخصائص وما قد يستجد عرض النظم الإقتصادية لضغوط تنافسية شديدة أرغمت منشآت الأعمال في الدول المتقدمة - وسائرهما في ذلك عديد من المنظمات بالدول النامية - على تبني استراتيجيات وأهداف محددة من أجل البقاء ، ولعل من أهم هذه الاستراتيجيات ، استراتيجية خفض التكلفة مع الحفاظ على مستوى الجودة .

هذا بالإضافة إلى الأزمة الإقتصادية العالمية وما قد يتبعها من تطور الخصائص المميزة لبيئة الأعمال العالمية ، والتي جعلت ضرورة توافر تطور مواز في الفكر المحاسبي وخاصة أنظمة المعلومات للقرارات الإدارية ، حيث مجموعة النظم ، المداخل ، والأساليب الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، والتي قد تساعد وتمكن منشآت الأعمال من إنجاح أهدافها واستراتيجيتها وتبنى سياسات لمواجهة تلك الأزمة العالمية . ويعتبر مدخل التكلفة المستهدفة Target Costing Approach جزءاً من منظومة التطوير ، بما يعكسه من اتجاهات وأبعاد خارجية وداخلية للوصول لتكلفة تنافسية ، بما يساعد في تحقيق أهداف واستراتيجيات المنشأة .

### طبيعة المشكلة :

يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أدوات استراتيجية إدارة التكلفة الإلتزام بمنهج ذى خطوات محددة ، فالتطبيق يبدأ بدراسة وتحليل الرؤية الخارجية والداخلية للأداء لتحديد متطلبات وإمكانات كل منها ، ثم تصميم المنتج بالشكل التجريبي الذى يفى بتلك المتطلبات والإمكانات ، وتحديد التكلفة المستهدفة معتمداً على كلٍ من سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ، ثم تحقيق التكلفة المستهدفة مع الأخذ في الاعتبار التكلفة الحالية للمنتج ، ومن ثم واعتماداً على التكلفة المستهدفة تبدأ مرحلة التصميم النهائى ثم عمليات الإنتاج والمتابعة المستمرة في حدود تلك التكلفة المستهدفة .

ويعتبر الباحث تحديد التكلفة المستهدفة ليس فقط أهم خطوات التطبيق بل هو لب مدخل التكلفة المستهدفة بصفة عامة ، فأى خطأ في تحديدها سواء بالزيادة أو بالنقصان قد يكلف منشآت الأعمال خسائر حتمية قد تحول دون إستمرارها في السوق .



وتتمثل مشكلة البحث فى : -

١ - تعدد طرق تحديد التكلفة المستهدفة والتي يرى الباحث أنها لم تحدد منهج ثابت الخطوات محدد المدخلات يمكن من خلاله تلمس مدى تأثير متغيرات كل طريقه على رقم التكلفة المستهدفة ، مكتفية بتبيان الفكرة العامة التى تقوم عليها كل طريقة والمتغيرات المؤثرة فى كل منها وأهم المميزات والانتقادات الموجهة لها ، مما شجع البعض لانتقاد مدخل التكلفة المستهدفة بصفة عامة - والذى يعتبره الباحث من أهم أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة - وانتقاده بتعدد طرق قياسه وإختلاف النتائج مع كل طريقة .

فعلى سبيل المثال يتضح أن طريقة الخصم والتي تعتبر أكثر طرق تحديد التكلفة المستهدفة انتشاراً تبين أن رقم التكلفة المستهدفة يتحدد من خلال الفارق بين كل من سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف دون تحديد لطريقة أو نموذج محدد الخطوات يتم من خلاله تحديد مدى تأثير كل متغير على رقم التكلفة المستهدفة .

كما يرى الباحث أن عدم التأكد المصاحب لتلك المتغيرات وما يتبعه من أخطاء قد تؤثر بشكل ما على تحديد التكلفة المستهدفة وهذا يستلزم الاستفادة من مميزات أساليب بحوث العمليات من أجل تأصيل فكرة التكلفة المستهدفة ومعالجة أخطاء التوقع .

٢ - كون التكلفة المستهدفة تُحدد على المستوى الكلى للمنتج مما قد يعوق من عمليات تخفيض التكلفة ويتعارض مع كونه مؤشر لتصميم المنتج فى حدود تكلفة معينة ، حيث يجب على التكلفة المستهدفة أن تساعد هندسة القيمة على صياغة بدائل لتصميم المنتج من خلال تقديم معلومات عن تكلفة مكونات المنتج والتي تلبي إحتياجات العملاء .

ويرى الباحث أن لكل منتج وظائف محددة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسى من المنتج ، ولا شك أن التعرف على هذه الوظائف يسمح بتحليل ( تجزئة ) التكلفة الكلية بما يمكن إدارة منشآت الأعمال من تقديم منتج بتكلفة مستهدفة تنافسية يقابل متطلبات محددة وسعر مناسب لسوق تنافسى .

٣ - تجاهل طرق تحديد التكلفة المستهدفة لعدد من المتغيرات المهمة والتي تؤثر بشكل لا ينبغي تجاهله على القرارات الإدارية المتعلقة بالتكلفة المستهدفة مكتفية بسعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف ،

ومن تلك المتغيرات : متطلبات المستهلك ونسب تفضيلاته ، تنوع مصادر شراء مكونات المنتج وإختلاف جودة وتكلفة كل مكون ، سياسات الدولة نحو تشجيع المكون المحلي .... والتي يرى الباحث ضرورة أن تشمل طريقة تحديد التكلفة المستهدفة تلك المتغيرات لما لها من تأثير فاعل .

وعلى ذلك فإن أهمية دقة تحديد رقم التكلفة المستهدفة بطريقة ذات خطوات محددة وثابتة ، وعلى المستوى الجزئى للمنتج ، ويتضمن عديد من المتغيرات المؤثرة ، وكذا ما يتعرض له المدخل من انتقادات قد أثار فكر الباحث نحو محاولة تأصيل طريقة لتحديد التكلفة المستهدفة باستخدام التحليل الوظيفى للتكلفة والبرمجة الرياضية كأحد الفروع المهمة في بحوث العمليات .

### أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق هدف أساسى وهو استخدام أسلوب البرمجة الخطية فى تحديد التكلفة المستهدفة على المستوى الجزئى لمكونات المنتج لمعالجة أخطاء التوقع .  
وهذا يستلزم ما يلى :

١ - إلقاء الضوء على بعض الأبعاد الاستراتيجية لمدخل التكلفة المستهدفة وإظهار دوره كأداة لمعايرة الأداء الكمية والوصفية وكذلك إمكانية تحديده على المستوى الجزئى لمكونات المنتج .

٢ - صياغة نموذج رياضى لتحديد التكلفة المستهدفة على المستوى الجزئى لمكونات المنتج يعتمد على متغيرات طريقة الخصم ( باعتبارها أكثر طرق تحديد التكلفة المستهدفة انتشاراً ) مع إضافة الأهمية النسبية لمكونات المنتج طبقاً للرؤية الخارجية ولإضفاء البعد الخارجى كأهم مقومات المدخل .

### أهمية البحث :

يستقى البحث أهميته من ثلاث نقاط يمكن عرضها كالآتى :

١ - أهمية الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بصفة عامة في بيئة ممارسة الأعمال الحديثة والمتحقق جزء كبير منها من خلال مدخل التكلفة المستهدفة ، وذلك بما يكفل لمنشآت الأعمال الاستمرارية والنمو والوقوف بقوة أمام الأزمة الاقتصادية الحالية ، فاستمرارية ونمو منشآت الأعمال في الوقت الحاضر لم يعد كما كان في الماضي دالة لقدرة المنشأة على تخفيض التكاليف وفقاً لمنظور داخلي لما يجب أن يكون عليه التخفيض ، وإنما أصبح دالة لما يجب أن تكون عليه التكاليف وفقاً لمنظور خارجي تقتضيه المنافسة العالمية ومتمشياً أيضاً مع الرؤية الداخلية .

٢ - استخدام أساليب البرمجة الرياضية كأحد فروع بحوث العمليات لما لها من قدره على حل المشكلات الإدارية وتأسيس فكر مدخل التكلفة المستهدفة والمساعدة على اكتشاف بعض من أبعاده الاستراتيجية المهمة .

٣ - تمتع التكلفة المستهدفة بأهمية خاصة لمنشآت الأعمال المصرية خلال الحقبة الاقتصادية الحالية ، باعتبارها ضرورة يجب أن تصاحب التحديات العالمية من أجل تأهيل الاقتصاد المصري لتحقيق أهدافه ومواكبة ركب التطور .

### **حدود البحث :**

١ - ستقتصر الدراسة التطبيقية على استخدام أسلوب البرمجة الخطية العددية الثنائية في تحديد التكلفة المستهدفة داخل الشركة الهندسية لصناعة السيارات .

٢ - ستقتصر الدراسة على تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج دون تحليل تكلفة التجميع الخاصة بتلك المكونات .

### **فروض البحث :**

يقوم البحث على اختبار صحة فرضين أساسيين وهما :

- ١ - طرق تحديد التكلفة المستهدفة مشوبه بجوانب قصور يمكن تداركها من خلال التحليل الجزئى للتكلفة .
- ٢ - أساليب البرمجة الرياضية تعتبر عامل مساعد في تحديد التكلفة المستهدفة بصورة أكثر دقة .

### منهج البحث :

يجمع البحث بين المنهج الاستقرائى والمنهج الاستنباطى ، حيث يتم استقراء وتحليل الكتابات العلمية فى ضوء المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وخاصة ما اهتم منها بمدخل التكلفة المستهدفة ، ثم يلى ذلك استنباط إطار مقترح لتطبيق المدخل وإظهار بعض من أبعاده الاستراتيجية .

### أسلوب البحث :

يعتمد أسلوب البحث على دراسة نظرية تطبيقية ، تقوم الدراسة النظرية على ما هو وارد بأدبيات الفكر المحاسبى من مؤلفات وأبحاث علمية تهتم بدراسة وتحليل التكلفة المستهدفة والبرمجة الرياضية ، وتقوم الدراسة التطبيقية على تطبيق الجانب النظرى على منتج بالشركة الهندسية لصناعة السيارات معتمدة على أسلوب الاستقصاء لمجموعة من عملاء المنتج محل الدراسة .

### خطة البحث :

فى ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه يرى الباحث تقسيمه إلى ثلاثة فصول رئيسية تتمثل فى :

١ - الإطار المفاهيمى والتطبيقى للتكلفة المستهدفة : ويشتمل على دراسة وتحليل كل من المفاهيم الأساسية لمدخل التكلفة المستهدفة من حيث : الخلفية التاريخية ، الفلسفة والمفهوم ، الأهداف ، التكامل ونظم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، ووضع إطار متكامل مقترح للتطبيق يتناول أهم المتطلبات الواجب توافرها للتطبيق ، أهم أدواته ، وأخيراً الإطار المقترح لتطبيق المدخل .

٢ - الأبعاد الاستراتيجية للتكلفة المستهدفة : ويشتمل على بيان دور مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لمعايرة الأداء الكمى والوصفى للمنتج ، وكذا كأداة للتحليل الجزئى للتكلفة المستهدفة ، ثم لطرق تحديد التكلفة المستهدفة ومميزاتها وأهم الإنتقادات الموجهة إليها .

٣ - الدراسة التطبيقية : وتشمل تحديد الشركة والمنتج محل الدراسة ، وتبيان المفاهيم الأساسية لنموذج البرمجة الخطية العددية الثنائية ، ثم تحديد مدخلات النموذج الرياضي ومتغيرات القرار ، والصياغة الرياضية للنموذج ، وأخيراً دراسة وتحليل نتائج النموذج .

ويختتم البحث باستعراض لأهم النقاط التي تم تناولها ، ونتائج الدراسة مع عرض مجموعة من التوصيات التي يمكن الاستفادة منها .

### بيانات الدراسة التطبيقية :

استند الباحث في جميع هذه البيانات إلى قائمة استقصاء ( استبيان ) للرأى تم تصميمها خصيصاً لهذا الهدف ، مع عقد مجموعة من المقابلات مع العاملين بالإدارات المعنية بالشركة .

وحيث أن هذا النوع من البيانات عادة لا يكون متاحاً للاستخدام الخارجى فإن الباحث اضطر لاستخدام أسلوب المحاكاة للبيانات الفعلية للوصول للأرقام التقديرية المبينة بالدراسة التطبيقية .

### الدراسات السابقة :

تناولت عديد من الدراسات جوانب مختلفة لمدخل التكلفة المستهدفة ، ويستعرض الباحث فى هذا الجزء بعضاً من هذه الدراسات والتي تم تصنيفها إلى اتجاهين مختلفين طبقاً لما تم تناوله خلال الدراسة ، منتهياً إلى وجهة نظر تربط بين هذه الدراسات والأجزاء التالية للبحث .

- دراسات تناولت أثر المتغيرات البيئية المعاصرة على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة والجوانب المختلفة للتطبيق :

١ - دراسة Cooper <sup>(١)</sup> .

استهدفت الدراسة عرض نظرية جديدة فى مجال المنافسة تسمى باستراتيجية المواجهة Confrontation strategy والتي تقوم على أن المزايا التنافسية للشركة تعتمد على قدرة الشركة على تقديم منتجات جديدة ذات مستويات عالية الجودة ولها مستويات أداء وظيفي مرتفعة فى ظل أقل تكلفة ممكنة ، ويرى Cooper أن مفتاح النجاح فى البيئة التنافسية الحادة التى تعيش فيها معظم الشركات هو تحقيق التوازن بين ثلاثة عناصر أساسية هى : السعر والتكلفة ، الجودة ، والأداء الوظيفي .

وتناولت الدراسة ثمانية أساليب أساسية تساعد على تحقيق الأهداف السابقة من بينها أساليب التكلفة المستهدفة ، هندسة القيمة ، وسلاسل القيمة . وتوصلت الدراسة إلى عرض وتحليل كيفية تطبيق نظريته الجديدة داخل ٢٠ شركة يابانية .

## ٢ - دراسته Fisher (٢) .

استهدفت الدراسة كيفية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة فى شركتين يابانيتين هما شركة ماتسوشيتا وشركة تويوتا ، والشركتان تطبقان نظام التكلفة المستهدفة لأغراض خفض التكلفة فى مراحل تصميم وتخطيط المنتج . وتناولت الدراسة تحليل مراحل تطبيق النظام فى الشركتين مع ذكر أهم ملامح التشابه والتعارض فى التطبيق ، وتوصلت إلى أن معظم الشركات اليابانية الصناعية تستخدم نظم المحاسبة الإدارية ونظم الرقابة فى تطبيق الاستراتيجيات المختلفة ، وأوضح Fisher أن هذه الشركات لديها إلتزام واضح وقوى لدمج أساليب إدارة التكلفة المعتمدة على السوق ، وكذلك أساليب التحسين المستمر ضمن نظم المحاسبة الإدارية .

---

(١) Cooper, R. " When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation", Harvard Business School Press, Boston, ١٩٩٥, pp. ٦٠-٦٣.

(٢) Fisher, J. "Implementing Target Costing." Journal of Cost Management Summer ١٩٩٥, pp. ٥٠-٥٩.

وأكدت الدراسة أن أسلوب التكاليف المعيارية غير مطبق بشكل واضح فى اليابان وذلك بالمقارنة مع الدول الأوروبية والولايات المتحدة فى حين ينتشر تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة كبديل عنه .

## ٣ - دراسة Monden (١) .

استهدفت الدراسة شرح وتحليل مكونات نظام التكلفة المستهدفة وأسلوب " كايزن " مع التطبيق على قطاع صناعة السيارات .

وتناولت خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة والمتطلبات الإدارية والتنظيمية اللازمة للتطبيق مع تحليل كيفية تطبيق الأسلوب في الشركات ذات الأقسام الداخلية المختلفة مع التركيز على تطبيق أسلوب هندسة القيمة .  
وتوصلت الدراسة إلى تقدير تكلفة المواد المباشرة ومعدلات تحميل المصروفات غير المباشرة ، وكذلك تقدير ساعات العمل البشري باستخدام جداول الوقت ، كما عرض للعلاقة بين أساليب تقدير التكلفة ومتطلبات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة .

#### ٤ - دراسة Cooper & Chew (٢) .

استهدفت الدراسة عرض خصائص نظم إدارة التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية التنافسية الحالية ، وتناولت بعض الموضوعات المهمة المتعلقة بنظام التكلفة المستهدفة مثل : تعريف النظام وشرح أهدافه ونطاق تطبيقه مع عرض موجز لمراحل التطبيق ، كما ناقشت العلاقة بين نظام التكلفة المستهدفة ونظم المحاسبة الإدارية من أساليب : محاسبة تكاليف الأنشطة ، وقياس تكلفة دورة حياة المنتج .

---

(١) Monden, Y., "Cost Reduction System Target Costing and Kaizen Costing", OR: Productivity Press, Portland, ١٩٩٥, pp. ١٦-٢٧.

(٢) Cooper, R., and W. B. Chew. "Control Tomorrow's Cost Through Today's Designs." Harvard Business Review, January-February ١٩٩٦, pp. ٨٨-٩٧.

وتوصلت الدراسة إلى أن عديدًا من الشركات يقتصر دورها في التخطيط لردود أفعال تجاه ما يقوم به المنافسون مما يوقعهم في مشكلة فقد القدرة على إحداث المبادرة .