

دور التكاليف المعيارية والكلف المستهدفة في تخفيض التكاليف

أ.د منال جبار سرور طالبة الماجستير. مروة جمعة طعمه الزركاني(*)

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

المستخلص

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تطورات هائلة نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتكنولوجي مما نتج عن تلك التطورات ارتفاع حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية وبالتالي أدى ذلك إلى ارتفاع تكاليف منتجاتها كونها لا تأخذ بنظر الاعتبار متطلبات الزبائن وأذواقهم الأمر الذي دفع هذه الوحدات إلى البحث عن سبل كفيلة تساعد على مواكبة التغيرات التي تحصل وبالتالي تحسين موقفها التنافسي ، لذلك فان الوحدات الاقتصادية العراقية لكي تتغلب على الصعوبات وتتمكن من الحصول على مركز تنافسي بين الوحدات الاقتصادية الأخرى يجب عليها أن تقوم بعملية تخفيض تكاليف منتجاتها من دون المساس بجودة ونوعية المنتج وبذلك قد تمثلت مشكلة الدراسة بعدة تساؤلات هل تساعد كلا من التكلفة المعيارية وتقنية التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف ؟ وهل يوجد توافق بين الأساليب المتبعة لتحقيق كليهما؟ وكان البحث يهدف بيان المرتكزات المعرفية للتكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة ودورها بتخفيض التكاليف ولتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته جرى تقسيمه إلى خمسة فصول ، اختصت الثلاثة الأولى منها بعرض منهجية البحث وإطاره النظري ، بينما تناول الفصلان الأخيران الدراسة الميدانية والاستنتاجات والتوصيات ، وقد تم اختيار شركة واسط العامة للصناعات النسيجية وهي إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن العراقية كعينة بحث وقد تم الاعتماد على بياناتها وقد تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات وفي ضوءها تم وضع مجموعة من التوصيات.

Abstract

Witnessing modern business environment tremendous developments as a result of economic openness and technological resulting from those developments heightened competition between economic units and thus led to the rising costs of their products because they do not take into consideration the requirements of the customers and tastes which prompted these units to search for ways to help them to keep pace with changes you

(*) جزء مستل من رسالة ماجستير للباحثة الثانية .

get and thus improve its competitive position, so the economic units Iraqi order to overcome the difficulties and be able to get competitive position among other economic units must in the process of reducing the cost of

their products without compromising the quality and the quality of the product and thus has represented the problem of the study several questions you help both standard cost and target cost technology to reduce costs? Is there a consensus among the methods used to achieve both? The research aims statement cornerstones knowledge of the cost of the standard and target cost and their role to reduce costs and achieve the goal of research and testing his hypothesis was divided into five chapters, singled out the first three of which presented the research methodology and framework theoretical, while eating two final chapters of the field study, conclusions and recommendations, has been selected company Wasit General Industries Textile is a subsidiary of the Ministry of Industry and Minerals Iraqi sample search has been relying on data has been reached a number of conclusions in their light has been developing a set of recommendations.

المقدمة

تسعى كل وحدة اقتصادية إلى تحقيق أهدافها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وقد ظهرت تقنيات وأساليب ومناهج تساعد الإدارة على ذلك ، وتعد محاسبة التكاليف من النظم والأدوات التي تلعب دورا في ترشيد القرارات الإدارية والرقابية فضلا عن قياس المنتج أو الخدمة لتخفيض التكاليف ، وتسعى كلا من التكلفة المعيارية والكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة مع الحفاظ على مستوى جودة المنتج ، حيث تهتم التكلفة المعيارية بالظروف الإنتاجية للشركة ومستوى التكنولوجيا لتحديد المعايير القابلة للتحقق ، في حين تهتم الكلف المستهدفة بالبيئة الداخلية والخارجية من خلال الأخذ بالمنتجات المنافسة ومتوسط أسعارها لتحديد الكلف المستهدفة بعد استبعاد صافي الربح المستهدف وان اهتمام التكلفة المستهدفة بالبيئة الداخلية يعتمد على سعي الوحدات الاقتصادية لتخفيض كلفتها الفعلية للوصول إلى الكلف المستهدفة بالاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج وبالتحسينات المستمرة وباستخدام عدد من التقنيات المساعدة التي تمكن الوحدة الاقتصادية تخفيض تكاليف تصنيع منتجاتها إلى المستوى المطلوب وبالتالي تحقيق الربحية وزيادة الإنتاجية . يهدف البحث إلى بيان دور التكلفة المعيارية والكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وذلك بالتطبيق في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية .

دور التكلفة المعيارية والكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

أولا : منهجية البحث

في ضوء ما تقدم فان منهجية البحث تتمثل بالاتي :

أ- مشكلة البحث

تتجسد مشكلة البحث بارتفاع تكاليف المنتجات وانخفاض ربحيتها كونها تحمل على كلف الضياعات وكلف الوحدات الفاشلة داخليا وخارجيا مما يجعلها في موقف غير تنافسي للمنتجات بالسوق وفي ظل التطور التكنولوجي وظهور تقنيات كلفوية معاصرة تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية ووضع الحلول إمام الوحدات الاقتصادية لتخفيض تكاليفها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومن خلال التحسينات في ظروف الإنتاج لتخفيض الكلف الفعلية للوصول إلى التكلفة المعيارية أو التكلفة المستهدفة لتحسين موقف الوحدة الاقتصادية التنافسي ، وان الأسئلة التي يمكن إن تطرح في هذا السياق : هل التكلفة المعيارية والكلف المستهدفة تساعد في تخفيض التكاليف ؟ وهل يوجد توافق بين الأساليب المتبعة في تحقيقهما .

ب- هدف البحث

يهدف البحث إلى بيان المرتكزات المعرفية لكلاً من التكلفة المعيارية والمستهدفة وبيان التوافق بين الأساليب المتبعة لتحقيق كليهما ، واحتساب التكلفة المعيارية والكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث بالتطبيق على احد منتجاتها .

ت- أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث من خلال سعي التكلفة المعيارية لتحقيق تخفيض فعلي بالتكاليف ومن خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة كما إن تحقيق التكلفة المستهدفة يساهم في رفع قدرة الوحدات الاقتصادية التنافسية كون التكلفة المستهدفة تعكس مقدار التكلفة المتحققة في سوق المنافسة بين المنتجات المماثلة .

ث- فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها :
(يساعد التوافق بالأساليب المتبعة لتحقيق التكلفة المعيارية والكلف المستهدفة على تخفيض التكاليف)

ج- مجال البحث

أ- تم اختيار شركة واسط العامة للصناعات النسيجية (معمل النسيج) عينة للبحث ، وهي إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن والتي تقوم بإنتاج العديد من المنتجات ذات المساس المباشر بحاجة المواطنين و لان هذه الشركة تدخل في منافسة شديدة بسبب دخول منتجات منافسة عديدة بأسعار منخفضة ومواصفات جيدة .

ح- مصادر البحث

لغرض تغطية الجانبين النظري والعملي من هذه الدراسة فقد تم الاعتماد على المصادر الآتية للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة :

- ١- الدوريات والكتب العربية والأجنبية .
- ٢- الكتب والوثائق الخاصة بالشركة عينة البحث .
- ٣- مستندات وسجلات وتقارير ودراسات الشركة عينة البحث .

٤- الزيارات والدراسة الميدانية والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذات العلاقة في الشركة عينة البحث .

ثانيا : الجانب النظري

أ- بدايات ظهور التكلفة المعيارية ومفهومها

إن الظروف الاقتصادية الراهنة تفرض على الوحدة الاقتصادية أن تكون مرنة من أجل إنجاز مهمتها وبلوغ أهدافها ، أحد هذه الأهداف هو الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة ، لنتمكن من بيعه بسعر تنافسي ، لهذا تولي الوحدات الاقتصادية التكلفة أهمية بالغة ، الشيء الذي يقودها إلى حسابها لكل مرحلة ولكل عنصر أنتاجي وتحليلها واعتمادها كأحد مقاييس الأداء ، وقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وانكلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل الوحدات الاقتصادية بطريقة أحسن ، حتى أصبحت أحد الأسس التي توجه العملية الإنتاجية وأصبحت بذلك نظاما تعتمد عليه الوحدات الاقتصادية من أجل تقييم أدائها وعلى ضوء المعلومات التكاليفية التي ينتجها تتخذ الوحدات الاقتصادية قراراتها الرشيدة (فاتح ، ٢٠٠٣: ١١٦) .

وتعرف التكلفة المعيارية بأنها تكلفة محددة مقدما لإنتاج المنتجات والخدمات والتي تكون بمثابة علامة تقارن بها التكاليف الفعلية . (Hilton, 2008: 419) ، وقد عرفت بأنها الكلفة المتوقعة المستقبلية للمنتوج ، الخدمة . (Mcwatter etal, 2001: ٣٩٤) ، وقد تم تعريف التكاليف المعيارية بأنها التكلفة التي يعتقد المدراء بضرورة استهدافها للمنتجات من البضائع والخدمات في ظل ظروف متوقعة . (Jimbalvo, 2001: 326)

ب- أهداف التكلفة المعيارية

١- الرقابة : أهم هدف للتكاليف المعيارية هو الرقابة والتي تتم قبل الصرف أو بعده ، وتعمل الرقابة السابقة على عناصر التكاليف عن طريق التكاليف المعيارية على محو الإسراف أو الضياع منذ نشوئه ومنع تكرار حدوثه مستقبلا وهذا يؤدي بدوره إلى تخفيض تكلفة الإنتاج (Horngren, 2009: 263)

٢- التخطيط : تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة (سلمان، ٢٠١٠: ١٧٨- ١٨٨)

٣- اتخاذ القرارات : ففي ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي

يمكن تقبلها الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج واثار استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف . (كحالة وحنان ، ٢٠٠٥: ٣١)

ت- مفهوم المعيار وأنواعه

عرف المعيار بأنه مقياس للمقارنة الكمية والمقارنة النوعية (Pandey، ١٩٩٦: ٦٣)

و يمكن تقسيم المعايير إلى

١- **المعايير المثالية** : وتسمى أيضا بالمعايير النظرية وهي تمثل اقل تكلفة ممكن تحقيقها في الظروف المثالية ، أي أنها لا تأخذ بنظر الاعتبار السماحات الاعتيادية فهي لا تسمح بالتلف الطبيعي والوقت العاطل بسبب توقف الماكائن لذا تكون قليلة الفائدة لأنها بعيدة عن الواقع العملي (Jaimbalvo, 2001:328)

٢- **المعايير المتوقعة** : وتسمى بالمعايير القابلة للتحقق وهي معايير ممكنة وقابلة للتحقق عند مستويات الأداء الممكن تحقيقها في الظروف العادية المتوقعة للتشغيل أو أي ضياع طبيعي من وقت ضائع وتلف وفاقد الذي يعتبر مقبول في ظل ظروف التشغيل الطبيعية ، وتعكس هذه المعايير مستوى الأداء الجيد الذي يمكن تحقيقه . (Hilton, op, cit: ٤٢٠)

٣- **المعايير الجارية** : هذه المعايير تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة في الأجل القصير الذي ينظر إن يطبق فيه المعيار وتعتمد هذه المعايير على بيانات الفترة الحالية الجارية في ظل مستوى النشاط الاعتيادي . (Arora, 2008: 765) وترى بان المعايير المتوقعة أفضل أنواع المعايير لأنها تقوم باحتساب التكلفة في ظل الظروف المتاحة أي (الطبيعية) وتكون أكثر فائدة من بقية المعايير لأنها يمكن استعمالها بالتخطيط والرقابة وإنها تتميز بالمرونة والواقعية واتفاقها مع مستوى الطاقة الإنتاجية .

ث- معايير عناصر التكاليف

والتي تتضمن معايير المواد المباشرة ، الأجر المباشرة ومعايير التكاليف الصناعية غير المباشرة

١- **التكاليف المعيارية للمواد** : تولي أدرة الوحدات الاقتصادية موضوع ترشيد استخدام المواد والرقابة عليها لان إي توفير في المواد يؤدي إلى تخفيض في التكلفة الإجمالية وبالتالي إلى تحسين الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية في السوق ، فان المواد تنقسم إلى :
(أولا) مواد مباشرة : ويمكن تعريف المواد بأنها هي المواد التي يمكن تخصيصها مباشرة على وحدة المنتج والتي تدخل مباشرة في تصنيع المنتج إي أنها المواد التي يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها مباشرة . (Horngren, 2009: 258)
(ثانيا) هي كلفة المواد المطلوبة في العملية الإنتاجية لكنها لا تصبح كجزء متكامل في المنتج التام (Hilton, op, cit: 44)

تحليل انحرافات المواد المباشرة يرجع انحراف التكلفة المعيارية للمواد المباشرة إلى استخدام كمية اقل أو أكثر من الكمية المعيارية أو استخدام أسعار اقل أو أعلى من الأسعار المعيارية . (جمعة ، ٢٠١١ : ١٤٨) وينقسم إلى انحراف كمية وانحراف سعر

انحراف الكمية للمواد المباشرة = (الكمية المعيارية اللازمة للإنتاج - الكمية الفعلية المستخدمة) × السعر المعياري للوحدة الواحدة من المواد الخام . (أبو نصار ، ٢٠٠٨ : ٣٢٢)
أما انحراف السعر للمواد المباشرة = (سعر فعلي - سعر معياري) × كمية المواد الفعلية المستخدمة (Blocher, 1999: 599)

٢- **التكلفة المعيارية للأجور المباشرة** : تعتبر تكلفة العمل (الأجور) من أهم عناصر التكاليف التي تحتاج إلى رقابة وتحسين مستمر وتتكون التكاليف المعيارية للأجور المباشرة من قسمين هما الوقت المعياري والأجر المعياري للعمل المباشر وكذلك الأجور تقسم إلى قسمين هما أجور مباشرة وأجور غير مباشرة وسيتم بيانها كما يلي :

أ- الأجور المباشرة : قد تم تعريفها بأنها كلفة العمل التي يمكن تخصيصها وتتبعها بصورة مباشرة على وحدة منتج معين . (Maher et al، 2008: 313)

ب- الأجور غير المباشرة : وتمثل تكاليف العاملين الذين لا يعملون بصورة مباشرة على المنتج لكن خدماتهم تعد ضرورية لإتمام العملية الصناعية . (Hilton ,2008: 408)
تشمل معايير تكلفة الأجور (العمل) المباشرة نوعين رئيسيين هما معايير زمن العمل (معياري الوقت) ومعايير معدل اجر العمل
تحليل انحرافات الأجور غير المباشرة يتم تحليله إلى انحراف معدل الأجر وانحراف كفاية العمل ويتم احتسابهما كالآتي :

انحراف معدل الأجر = (معدل اجر فعلي - معدل اجر معياري) x ساعات فعلية . (Hilton , 2008: 411)

أما انحراف كفاية الأجور المباشرة = (وقت فعلي - وقت معياري) معدل اجر معياري . (Jaimbalvo, 2007 :426)

٣- التكلفة المعيارية للتكاليف الصناعية غير المباشرة : تتمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة في جميع عناصر التكاليف التي تسبب فيها العملية الإنتاجية إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك لكن دون أن تدخل في التكوين المادي للمنتج ، مما يجعل تحميلها على الوحدات المنتجة خاضعا لعمليات حسابية وسيطة ، هذا من شأنه أن يخلق بعض الصعوبات في إيجاد أساس سليم يعتمد عليه في إعداد المعايير المتعلقة وكذلك تحليل انحرافاتهما (جاريسون ، ٢٠٠٢ : ٤٦)

وتصنف التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى ثلاثة مجموعات جزئية كما يأتي :

١- مواد صناعية غير مباشرة : بأنها عبارة عن كل أنواع المواد التي تحتاجها العملية الإنتاجية بخلاف المواد المباشرة والتي يمكن تتبعها وتخصيصها للوحدة المنتجة مثل الزيوت والشحوم

٢- أجور العمال الصناعية غير المباشرة : وتمثل الأجور التي تدفع للعاملين في الوظيفة الصناعية والذين يساهمون بتصنيع المنتج بشكل غير مباشر (Aarora , 2008 : 575)

٣- تكاليف الخدمات الصناعية غير المباشر الأخرى : مثل مصاريف التدفئة والإنارة ، والتأمينات واستهلاك آلات المصنع والصيانة والإصلاح وتكاليف التشغيل الأخرى للأقسام الصناعية للشركة . (جاريسون ، ٢٠٠٩ : ٤٥)

ويتم تحديد معدلات تحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة لكل مركز إنتاجي وتنقسم إلى معدلات تحميل ثابتة ومعدلات تحميل متغيرة ويتم استخراجهما كالتالي : (السيدية ، ٢٠٠١ : ٢٣٨)

معدل التحميل المعياري المتغير = التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة للمركز الإنتاجي ÷ الأساس المعياري للمركز الإنتاجي (طاقة طبيعية)

معدل التحميل المعياري الثابت = التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة للمركز الإنتاجي ÷ الأساس المعياري للمركز الإنتاجي (طاقة طبيعية)

ويتم تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى انحراف التكاليف الصناعية المتغيرة وانحراف التكاليف الصناعية الثابتة ،

ويتم احتساب أنحراف فين إضافيين للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة هما انحراف الإنفاق وانحراف الكفاية: (Horngren, op, cit: 302)

انحراف الإنفاق = (معدل تحميل معياري - معدل تحميل فعلي) × عدد الساعات المستخدمة في الإنتاج

وانحراف الكفاية = ساعات فعلية - ساعات معيارية × معدل تحميل معياري

ويمكن التوصل إلى الساعات المعيارية من خلال المعادلة الآتية :

= عدد مخرجات الإنتاج الفعلية × عدد الساعات المباشرة المعيارية

ج- أصل التكلفة المستهدفة ومفهومها

نشأت تقنية التكلفة المستهدفة في اليابان في فترة الستينات ، وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم في الوضعية التنافسية المتوقعة للوحدات الاقتصادية اليابانية في فترة الثمانينات ، وقد قامت ببذل جهود كبيرة لنقلها إلى الشركات الغربية ، حيث إن العديد من الوحدات الاقتصادية حاولت تبني تقنية التكلفة المستهدفة لخفض التكاليف وزيادة المنافسة ، وقد حاولت الكثير من الوحدات الاقتصادية الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تأخذ بالتكلفة المستهدفة لرفع تنافسية هذه الوحدات ، وبعد ذلك تم إحداث تغيرات كبيرة على تقنية التكلفة المستهدفة وذلك من خلال تطوير بعض خصائص هذه التقنية وجعلها تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه تلك الصناعة وقد تم تطويرها كذلك حتى أصبحت تؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى ، وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة ، فإن أغلبها تناول البحث فقط في جانب معين للتقنية التكلفة المستهدفة ، كما تسبب بعضها في الفهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية . (Feil et al., 2004: ١٠) وقد عرفت التكلفة المستهدفة بأنها ليست تقنية فهي أكثر من كونها فلسفة أو مدخل لتسعير وإدارة التكلفة ، فهي تأخذ المدخل التطبيقي لإدارة التكلفة وتعكس الاعتقاد بأن التكاليف يديرها متخذو القرارات بشكل أفضل إنشاء مرحلة التطوير . (Mors et. al, 2003: 373) وتعتبر تقنية لإدارة التكلفة وتكون هذه التقنية موجهة بواسطة الزبون وتستخدم في تحسين قرارات التسعير وتخفيض تكلفة المنتجات (Drury , 2008 : 539) وترى الباحثة بأن تقنية التكلفة المستهدفة من أهم التقنيات التي تعزز للوحدة الاقتصادية موقفها التنافسي بين الشركات المنافسة

وتساعد هذه التقنية على تحقق الربحية وتخفيض التكاليف من دون المساس بخصائص المنتج النوعية (الجودة) .

ج- أسباب الاتجاه لتقنية التكلفة المستهدفة وأهدافها

وهناك عدد من الأسباب التي أدت إلى الاتجاه إلى تقنية التكلفة المستهدفة وقد بينها Ellarm (Ellarm, 2004: 11-12)

- ١- زيادة حدة المنافسة بين المنتجات البديلة .
 - ٢- تحسين جودة المنتج بدء من المجهز حتى تقديمه إلى الزبون .
 - ٣- زيادة التعاون مع المجهزين وظهور التحالفات الكبيرة .
 - ٤- تحسين إمكانية إدارة التكلفة والربحية خلال دورة حياة المنتج القصيرة .
- وتوجد عدة أهداف لتقنية التكلفة المستهدفة من بينها (Dekker&Smidt , 2001: 8)

- ١- تبين في أدبيات الكلفة المستهدفة أنها تقنية لإدارة الكلفة وهذا يعني أنها أداة لتخفيض تكاليف المنتجات وهو الهدف الرئيس والاهم .
 - ٢- تلبية رغبات الزبائن .
 - ٣- تقديم المنتجات الجديدة في الوقت المناسب وذلك بسبب التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية واحتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية .
 - ٤- تحقيق كلفة منخفضة وجودة عالية .
- ح- مميزات وعيوب تقنية التكلفة المستهدفة توجد عدة مميزات للتكلفة المستهدفة وتتمثل بما يلي (Morse,et.al.,2003: 374-378):

- ١- تساعد تقنية التكلفة المستهدفة على توجيه العاملين
 - ٢- تساعد التكلفة المستهدفة على إدارة تكلفة دورة الحياة
 - ٣- تشجع التكلفة المستهدفة التصميم لغرض التصنيع
 - ٤- فهم متطلبات التكلفة المستهدفة يتطلب المعرفة السوقية
 - ٥- تتطلب التكلفة المستهدفة التنسيق
 - ٦- تتطلب التكلفة المستهدفة معلومات تكلفة مفصلة عن تكلفة النشاطات البديلة
- وان هناك عدد من نقاط الضعف التي يمكن بيانها بالاتي (فرج ، ٢٠٠٤ : ٦٩)

- ١- صعوبة معرفة رغبات الزبون .
 - ٢- صعوبة تحديد القيمة التي يدركها الزبون لكل خاصية وظيفية .
 - ٣- صعوبة تحديد مواصفات المنتجات المنافسة وخصائصها .
- خ- المبادئ التي تقوم عليها تقنية التكلفة المستهدفة إن عملية تخفيض تكاليف المنتج عند بلوغ المنتج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا ،لذلك فإن التركيز على التكاليف في المراحل الأولى للتصميم يعد أساسيا لضمان تحقيق الأرباح والتكلفة المستهدفة ، وبناءا على ذلك فإن هناك سبعة مبادئ أساسية تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي الاتية : (Hilton,2008:649-650)

- ١- السعر يؤدي إلى التكلفة
- ٢- التركيز على العميل
- ٣- التركيز على تصميم المنتج
- ٤- التركيز على تصميم العملية
- ٥- فريق متعدد الوظائف
- ٦- تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج
- ٧- توجيه سلسلة القيمة

د- خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

توجد أربعة خطوات لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة (LEAD,2005:1)

- ١- تحديد السعر المستهدف وهو المبلغ الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة .

- ٢- تحديد أو إعداد الكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة أو الإجمالية وتتمثل الكلفة المستهدفة بسعر السوق ناقصا العائد المطلوب وإجمالي الكلفة المستهدفة فهي تمثل كلفة الوحدة الواحدة المستهدفة مضروبة في العدد المتوقع لوحدات المبيعات للمنتج أو الخدمة خلال فترة حياته .
- ٣- مقارنة الكلفة المستهدفة الإجمالية بالكلفة الإجمالية الحالية لقياس مدى تخفيض الكلفة المستهدفة والفرق بينهما يمثل تخفيض أو الكلفة المخفضة المستهدفة.
- ٤- تصميم أو إعادة تصميم المنتجات والعمليات لانجاز تخفيض الكلفة المستهدفة .
- د- التقنيات المساعدة على تحقيق التكلفة المستهدفة**

هناك مجموعة من التقنيات التي تساعد على تحقيق التخفيض المستهدف منها :

- ١- **التحليل المفكك** : هي عملية تقييم منتجات المنافسين من أجل التمكن من تطوير منتجات الشركة والقدرة على تخفيض تكاليفها (Drury, 2008: ٩٤٦) ، ولتحليل المفكك عدة أنواع تستعمل لتحليل المنتجات المنافسة من ناحية المواد الأولية التي تحتويها والأجزاء المستعملة وطرائق التصنيع وغيرها (محمد ، ٢٠١١ : ٣٤)
- (أولا) **التحليل المفكك الديناميكي** : يركز هذا النوع على تخفيض عدد عمليات تجميع المنتج أو الوقت المطلوب لأداء عملية التجميع
- (ثانيا) **التحليل المفكك للتكلفة**: يركز هذا النوع على اختيار طرق لتخفيض تكلفة المكونات الرئيسية المستعملة في المنتج .
- (ثالثا) **التحليل المفكك الساكن**: هذا النوع يقوم على تفكيك المنتج المنافس إلى مكوناته الرئيسية والقيام بمقارنتها مع تلك المستعملة في المنتجات المنافسة .
- (رابعا) **التحليل المفكك للمواد الأولية**: في هذا النوع تتم مقارنة المواد الأولية والمعالجة الشكلية للمكونات الرئيسية التي تستعملها الوحدة الاقتصادية مع المواد الأولية التي يقوم باستعمالها المنافسون .

- ٢- **التحسين المستمر** يكون التركيز على تخفيض التكاليف بواسطة التحسين المستمر يكون عبارة عن تحسينات إضافية لعملية تصميم المنتج وعملية التصنيع ، وهذه التحسينات تأخذ شكلا من أشكال تطوير عمليات التهيئة وتحسين أداء المكائن لتخفيض الضياع ، وزيادة تدريب العاملين وتحضيرهم لتطبيق التغيرات اليومية التي يمكن إن تحسن أداء التكاليف والجودة .(الفضل ونور ، ٢٠٠٢ : ٣)

- ٣- **هندسة القيمة** : تعتبر هذه التقنية من أهم التقنيات التي تستخدم في تخفيض التكاليف وتحسين العملية الإنتاجية وتعمل هذه التقنية على تجميع المعلومات الخاصة بتصميم المنتج وعمليات الإنتاج ثم تختبر مختلف خصائص التصميم والعمليات لمعرفة من سيقوم بجهود التحسين ، كذلك تساعد على معرفة قدرة الوحدات الاقتصادية في معالجة مشاكل تخفيض التكاليف من أجل البقاء في بيئة السوق ذات المنافسة الشديدة (Hilton, 2008: 652)
- ر- تحديد هدف خفض التكلفة للوصول للتكلفة المستهدفة**

من المعروف أنه في ظل الأسواق ذات القدرة التنافسية العالية فإن العملاء يتوقعون أن كل مجموعة من المنتجات له قيمة أكبر من المنتجات السابقة ويمكن زيادة هذه القيمة من خلال تحسين الجودة وزيادة الدرجة الوظيفية للمنتج أو من خلال خفض أسعار المنتجات والقيام بعدد من التحسينات وهذا يتطلب من الوحدة الاقتصادية تخفيض تكاليف المنتج مع المحافظة على مستوى الربح المطلوب ودرجة تخفيض التكاليف المطلوبة للوصول إلى التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) وتسمى هذه العملية هدف خفض التكلفة

وان هدف خفض التكلفة القابل للتحقق يقوم بعملية تحليل قدرة مصممي المنتج وكذلك الموردين لتخفيض التكاليف يؤدي إلى تحقيق هدف خفض التكاليف وتسمى العملية التي يتم فيها تخفيض التكاليف بهندسة القيمة وهي تعتمد على التفاعل مع الموردين والغرض من هذه العلاقة أنها تسمح للموردين بتزويد الوحدة الاقتصادية بتقديرات أولية عن أسعار بيع منتجاتهم وبالتالي من خلال بدائل التصميم الممكنة للمنتج وذلك سوف يجعل الوحدة الاقتصادية قادرة على تحقيق الأداء الوظيفي المطلوب للمنتج وتحقيق جودته بتكلفة منخفضة

أما هدف خفض التكلفة الغير قابلة للتحقق يقوم بعملية تحليل قدرة مصممي المنتج وكذلك الموردين لتخفيض التكاليف يؤدي إلى تحقيق هدف خفض التكاليف وتسمى العملية التي يتم فيها تخفيض التكاليف بهندسة القيمة وهي تعتمد على التفاعل مع الموردين والغرض من هذه العلاقة أنها تسمح للموردين بتزويد الوحدة الاقتصادية بتقديرات أولية عن أسعار بيع منتجاتهم وبالتالي من خلال بدائل التصميم الممكنة للمنتج وذلك سوف يجعل الوحدة الاقتصادية قادرة على تحقيق الأداء الوظيفي المطلوب للمنتج وتحقيق جودته بتكلفة منخفضة .

ثالثا : الجانب العملي

أ- التعرف بعينة البحث

تعد شركة واسط للصناعات النسيجية من أهم الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن في العراق ، وقد تم تأسيس هذه الشركة عام ١٩٥٩ وبدا الإنتاج الفعلي وافتتاحه في ١٩٦٦ وتقع معامل الشركة في محافظة واسط ، مدينة الكوت ، وتعتمد الشركة في إنتاجها على مواد أولية ذات

مواصفات جيدة تلبي رغبة المستهلكين ، وان منتجات الشركة منافسة إلى المنتجات المستوردة من حيث النوعية والالتزام بالمواصفات المطلوبة مما حدا بالجهات الطالبة بمحاولة إبرام عقود مع الشركة لتلبية حاجاتها وحسب إمكانيات الشركة وطاقتها وتعد شركة واسط للصناعات النسيجية شركة عامة لإغراض قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٧٧ ، وهي وحدة اقتصادية إنتاجية ممولة ذاتيا ومملوكة للدولة بالكامل تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية والاستقلال المالي والإداري وتعمل على وفق أسس اقتصادية وقد تم تحديد رأسمال الشركة ب

(١٥٠٠,٠٠٠,٠٠٠) مليار وخمسمائة مليون دينار تسدد الخزينة العامة رأسمال الشركة دفعة واحدة أو دفعات تحدد مبالغها ومواعيد تسديدها وفق خطة تضعها الشركة مع وزارة المالية وتعد قيم الأموال المنقولة وغير المنقولة التي تمول إلى الشركة كجزء من رأسمالها المدفوع ♦

ب- نظام التكاليف المطبق في الشركة عينة البحث وقرارات التسعير ♦

يعد نظام التكاليف في الشركة عينة البحث من أهم الدعائم الأساسية التي تستند إليها العديد من القرارات الإدارية، مثل: قرارات الإنتاج ، والتسعير ، والمفاضلة بين البدائل ... وغيرها ، وذلك لما يقدمه للإدارة من معلومات تكاليفية مهمة تتعلق بهذا الشأن ، وبعد الاطلاع على السجلات والكشوفات التي تمسكها وتعددها الشركة عينة البحث وتبين إن النظام المطبق في الشركة هو نظام المحاسبي الموحد ، تمر عملية اتخاذ قرارات التسعير لمنتجات الشركة عينة البحث بعدة مراحل، بالاعتماد على شعب حسابات الكلفة فيها وذلك بالاعتماد على التكاليف الفعلية وتتمر عملية اتخاذ قرارات التسعير بثلاث مراحل للوصول إلى سعر البيع النهائي، تقوم شعبة التكاليف بتزويد مجلس الإدارة بكشف التكاليف الكلية للمنتجات إذ يقوم مجلس الإدارة بتحديد سعر البيع من خلال إضافة هامش ربح إلى الكلفة الكلية حسب سياسية الشركة والتي تتراوح بين ١٠ - ٣٠ % حسب السوق ، يرسل سعر البيع إلى قسم الشؤون التجارية الذي يعمل على دراسته وفقا لظروف السوق فيعمل على زيادته وتخفيضه وفقا لما يراه مناسباً ، يرسل سعر البيع المحدد من قبل الشؤون التجارية إلى مجلس الإدارة لغرض المصادقة عليه أو إجراء بعض التعديلات ومن ثم إقراره ، أما في الوقت الحاضر فقد أشارت وزارة الصناعة والمعادن إلى إن التسعير وفقا لأليه السوق للمنتجات التي توجد لها منتجات مماثلة في السوق ولكنها تختلف من حيث كفاءتها وجودتها وعمرها الإنتاجي ، إذ تقوم الشركة بتسعير المنتج وفقا للسوق وطرح ١٠ % من اجل المنافسة .

ت- احتساب التكلفة المعيارية في الشركة عينة البحث

في هذه الفقرة سيتم بيان دور التكلفة المعيارية في تخفيض التكاليف ، إذ تم اختيار منتج معمل الغزل والنسيج والمتمثل بقماش البازة ، وقد تم تحديد التكلفة الفعلية وللمتر الواحد لقماش البازة وكما مبينة في الجدول رقم (١) .

الجدول رقم (١)

التكلفة الكلية لإنتاج المتر الواحد من قماش البازة (المبالغ بالدينار)

الصف	مرحلة الغزل	مرحلة النسيج	مرحلة التكملة	المجموع
بازة واسط	٣٠٠٠	٣٠٠٠	١١٠	٦٠٠٠ ♦

المصدر/ بيانات شعبة التكاليف للشركة العامة للصناعات النسيجية ٢٠١١

وقد قامت الباحثة باحتساب التكلفة المعيارية (للمواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة) للمتر الواحد من قماش البازة ، وقد بلغت التكلفة المعيارية للمواد المباشرة والأسعار المعيارية المستخدمة لإنتاج المتر الواحد ووفق المواصفات القياسية للمنتج والتجارب العملية

- المصدر (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، وثائق قسم التخطيط والمتابعة ، ٢٠١١)
- المصدر (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، وثائق قسم التسويق ، ٢٠١١)
- تم تقريب الناتج إلى اقرب عدد صحيح

الجدول رقم (٢)
التكلفة المعيارية للمواد المباشرة

المادة	وحدة القياس	السعر المعياري للشراء بالدينار	الكمية المعيارية للوحدة الواحدة كغم	السعر المعياري للمادة وللوحدة الواحدة كغم/دينار
القطن	كغم	٣٣٠٠	٠.١٥٠	٤٩٥
مادة النشا	كغم	٧٥٠	٠.٠٠٥	٣.٧٥
سلكات الصوديوم	كغم	٢٥٠	٠.٠٠١٥	٠.٣٧٥
مادة تبيض الأقمشة	كغم	١٥٠٠	٠.٠٥	٧.٥
القطنية	كغم	١٠٠٠	٠.٠٠٢	٢
بيكاربونات الصوديوم	كغم	١٠٠٠	٠.٠٠١	١
كاربونات الصوديوم	كغم	٣٠٠	٠.٠٠٢	٠.٦
صابون فعال	كغم	٩٠٠	٠.٠٠٧	٦.٣
صبغة كبريت سوداء	كغم	١٥٠	٠.٠١٦	٢.٤
ملح الطعام	كغم	٩٠٠	٠.٠٠٧	٦.٣
صودا كاوية				
المجموع				٥٢٥

المصدر: أعداد الباحثة

وقد تم استخراج معدل الأجر المعياري للأقسام الإنتاجية الثلاثة (الغزل ، النسيج ، التكملة) وقد بينت بالجدول الآتي :

الجدول رقم (٣)
معياري معدل الأجر للأقسام الإنتاجية لعام ٢٠١١

معياري معدل الأجر / دينار - ساعة	الأقسام الإنتاجية
١٧٠	الغزل
١٥٠	النسيج
١٦٠	التكملة
٤٨٠	المجموع

المصدر : أعداد الباحثة

وبذلك قد بلغت التكلفة المعيارية للمتر الواحد من قماش البازة ١٣٨٩ دينار /متر/ طولي وكما مبين في الجدول رقم (٤)

الجدول رقم (٤)
التكلفة المعيارية للمتر الواحد من قماش البازة

عناصر التكلفة	الكلفة بالدينار
المواد الأولية المباشرة (غزل +نسيج+تكملة)	٥٢٥
الأجور المباشرة (غزل +نسيج+تكملة)	٤٨٠
معدل التحميل المتغير للتكاليف الصناعية غير المباشرة (غزل +نسيج+تكملة)	١٩٩

١٨٥	معدل التحميل الثابت للتكاليف الصناعية غير المباشرة (غزل + نسيج + تكملة)
١٣٨٩ دينار / متر طولي	المجموع

المصدر : إعداد الباحثة

ث- احتساب التكلفة المستهدفة في الشركة عينة البحث قامت الباحثة بتحديد التكلفة المستهدفة وذلك من خلال تحديد سعر البيع المستهدف وذلك من خلال تحديد المنتجات المنافسة وأسعارها ، ومن خلال استقصاء الأسواق المحلية من أجل معرفة المنتجات المنافسة وأسعارها للمتر الواحد ، فضلا عن قيام الباحثة بإجراء مقابلات مع السيد مدير قسم التسويق في الشركة ، وقد تبين إن أسعار المنتجات المماثلة والمنافسة لمنتج البازة بالجملة للمتر الواحد وكما موضح في الجدول رقم (٦)

الجدول رقم (٦)

المنتجات المنافسة	أسعار المنافس (دينار/متر)
بازة صيني	٢٠٠٠
بازة سوري	١٢٥٠
بازة ديوانية	١٢٥٠

المصدر: إعداد الباحثة

وفي ضوء المعلومات الواردة في الجدول أعلاه ، فقد قامت الباحثة بتحديد السعر المستهدف للمنتجات المختارة وعلى أساس متوسط أسعار المنتجات وهي كالآتي :

$$\text{متوسط السعر المستهدف لمنتج البازة} = \frac{2000+1250+1250}{3} = 1500 \text{ دينار}$$

وقد قامت الباحثة باستخراج التكلفة المستهدفة كالآتي :

سعر البيع المستهدف = التكلفة المستهدفة + الربح المستهدف

نفترض إن التكلفة المستهدفة = س

$$1500 = \text{س} + 0.10 \text{ س}$$

$$1500 = 1.10 \text{ س}$$

$$\text{س} = \frac{1500}{1.10} = 1363 \text{ دينار}$$

إذن : هامش الربح المستهدف = السعر المستهدف - التكلفة المستهدفة

$$= 1363 - 1500$$

$$= 137 \text{ دينار}$$

وقد بلغ مقدار التخفيض المستهدف ٧٧% ومن خلال استخدام التقنيات المساعدة للتكلفة المستهدفة فقد بلغت إجمالي التخفيض في تكاليف إنتاج المتر الواحد وكما مبين في الجدول رقم (٧)

الجدول رقم (٧)

إجمالي التخفيض في تكاليف إنتاج المتر الوحدة من منتج بازة واسط (المبالغ بالدينار)

عصر التكلفة / الصنف	بازة واسط
---------------------	-----------

الأجور	٢٦٤٢
التكاليف الصناعية (غزل + نسيج + تكملة)	١٣٦.٥٨
المواد الولية	١٧٦.٧٢
المجموع	٣٠٠٠

المصدر : إعداد الباحثة

ومن مقارنة التخفيض المتحقق في التكاليف للمنتج مع التخفيض المستهدف ، وقد تبين إن هذا التخفيض لم يبلغ التخفيض المستهدف كما موضح في الجدول رقم (٨) إلا انه يشكل نسبة تخفيض جيدة تساهم في تقليل الخسائر التي تحققها الشركة .

الجدول رقم (٨)

نسبة التخفيض المتحقق في تكاليف وحدة المنتج إلى التخفيض المستهدف

الصف	التخفيض المستهدف دينار/متر	التخفيض المتحقق دينار/ متر	نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف
بازة واسط	٤٦٣٧	٣٠٠٠	%٦٥

المصدر: أعداد الباحثة

رابعاً : الاستنتاجات والتوصيات

توصلت الباحثة إلى مجموعة من الاستنتاجات في الجانب النظري والعملية يمكن بيانها بالاتي :

أ- الاستنتاجات

- ١- إن نظام التكاليف المعيارية بالرغم من تقادمه والانتقادات الموجهة إليها إلا انه هناك عدد من الشركات الصناعية في بعض الدول المتقدمة والمتمثلة بمجموعة من الشركات الأمريكية تستخدم هذا النظام .
- ٢- تعد المعايير من الأدوات المهمة التي تمثل ما ينبغي إن تكون عليه الكلفة لان هذه المعايير تستخدم من قبل الإدارة في أغراض التخطيط وتقويم الأداء ورقابته .
- ٣- إن استخدام التقنيات الإدارية الحديثة منها تقنية التكلفة المستهدفة سوف تساعد على تحقيق نجاح للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال تركيزها على رضا الزبون .
- ٤- إن الهدف من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدات الاقتصادية هو لتخفيض التكاليف ويكون التخفيض إنشاء مرحلة التطوير والتصميم خلال دورة حياة المنتج ، وبذلك ستساهم بتخفيض تكاليف المنتج خلال هذه المراحل .
- ٥- إن الشركة عينة البحث لا تستخدم نظام التكاليف المعيارية وهذا يؤدي بدوره يؤدي إلى ضعف الرقابة والتخطيط في استعمال الموارد الاقتصادية المتاحة .
- ٦- إن الخسائر التي تعاني منها الشركة تعود إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج وازدياد إعداد العاملين وانخفاض الطلب على منتجات الشركة وعدم السعي لتخفيض التكاليف .

٧- تعتمد الشركة على تسعير منتجاتها على الأسلوب التقليدي (التكلفة زائد هامش الربح) وهذا الأسلوب لا يتلاءم مع ظروف المنافسة وعدم قدرتها على مواجهة المنتجات المنافسة السائدة بالسوق لان اغلب المنتجات تزيد كلفتها الفعلية على أسعار السوق .

ب-التوصيات

على ضوء ما جاء في البحث وفي ظل الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تضع الباحثة التوصيات الآتية :

- ١- لغرض تحديد التكاليف المعيارية فلابد للشركة من تحديد أهداف المشروع واختيار الطريقة الملائمة للإنتاج وتبسيطه وتنميته .
- ٢- ضرورة استخدام تقنية التكلفة المستهدفة لما لها من دور في تفعيل العلاقة بين الوحدات الاقتصادية والزبائن لأنها تقوم بتلبية رغباتهم من خلال تطوير المنتجات وتخفيض تكاليفها .
- ٣- يجب قيام الشركة عينة البحث باستغلال الطاقة العاطلة الموجودة في الشركة لما له من تأثير في تخفيض تكاليف الإنتاج التي تعد ثابتة والمتمثلة برواتب العاملين ، إذ يمكن تخفيض نصيب وحدة المنتج منها بزيادة حجم الإنتاج .

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر باللغة العربية

أ-الوثائق والنشرات الرسمية

- ١- شركة واسط للصناعات النسيجية ، النظام الداخلي لشركة واسط للصناعات النسيجية ، ٢٠١١ .
- ٢- شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، تقارير شعبة التسويق ، ٢٠١١ .
- ٣- شركة واسط للصناعات النسيجية ، وثائق قسم التخطيط والمتابعة ، ٢٠١١ .

أ-الكتب

- ١- أبو نصار ، محمد ، " محاسبة التكاليف " ، قسم المحاسبة ، كلية العلوم ، الجامعة الأردنية ، الطبعة الأولى ، دار المكتبة الوطنية ، ٢٠٠٨ .
- ٢- جاريسون ، ري أتش ، نورين ، أريك ، " المحاسبة الإدارية " ، ترجمة محمد عصام الدين زايد واحمد حامد حجاج ، دار المريخ للطبع والنشر ، ٢٠٠٢ .
- ٣- جمعة ، احمد حلمي ، " محاسبة التكاليف المعيارية " ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، ٢٠١١ .
- ٤- سلمان ، علاء جاسم ، " محاسبة التكاليف المتقدمة " ، مدخل إداري في بيئة الأعمال المعاصرة ، صنعاء ، الجمهورية اليمنية ، دار الجامعة الجديدة ، مكتبة الصادق ، ٢٠١٠ .
- ٥- السيدية ، محمد علي احمد ، " محاسبة التكاليف " دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، ٢٠٠١ .
- ٦- كحالة ، جبرائيل جوزيف وآخرون ، " محاسبة التكاليف المعيارية " ، الطبعة الأولى ، الإصدار الثالث ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٥ .

٧- نور ، عبد الناصر إبراهيم والشريف ، عليان ، " محاسبة التكاليف الصناعية " ، الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ٢٠٠٢ .

أ- الرسائل والاطاريح الجامعية

- ١- فاتح ، ساحل ، " دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية " ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، ٢٠٠٣ .
- ٢- فرج ، مشتاق كامل ، " استخدام تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية في ترشيد قرارات التسعير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
- ٣- محمد ، سعاد جاسم ، " المقارنة المرجعية في ظل تقنية التكلفة المستهدفة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠١١ .

ب- المصادر باللغة الانكليزية

A- BOOK

- 1- Arora M.N, "*Cost Accounting : Principles and Practice* ", Viskas publishing House, NewDelhi, 2008.
- 2- Drury, Colin, "*Management and Cost Accounting* ", South- Western, Printed By G.Canale & Italy Business, 6^{ed}th, 2008.
- 3- Hilton, Ronald , "*Managerial Accounting : Creating Value in ADynamic Business Environment*", The McGraw-Hill, companies Inc. USA, 2008.
- 4- Horngren, Charles T., & Foster, George, & Patay, Srikant, M., "*Cost Accounting Managerial Emphasis*", Pearson Prentice Hill, Inc, 12th ed., 2006.
- 5- Jiambal Vo., James, " *Managerial Accounting* ", New York, John Wiley & Sons., 2001.
- 6- Maher, Michad , Stickney, Clyde. Weil, Roman, "*Managerial Accounting* ", USA, Mc – Graw – Hill. Co., 10th ed, 2008.
- 7- Mores , Wayne. Davis, James. Hartgraves, Al., "*Management Accounting Astrategic Approach*", Thomson Learning , USA, 3003.
- 8- Pandey, Im., " *Essentials of Management Accounting* ", New Delhi: Vikaspub. Hose, 3th ed, 1996.

B- PERIODS&RESEARCHES

- 1- Dekker, H. & Smidt , P., "*The Adoption and Use of Target Costing in Dutch Listed Firms* ", p.p (1-10) , 2001.

- 2- Ellram ,L., "**Theory The Implementation of Target Costing in the United States : Versu practice** ", *Journal of supply Chain Management Aglobal Review of purchasing & supply* , Vol. 42, Issue ,1 ,2006.
- 3- Feil, P.,Yook,K.,and Kim , I., "**Japanese Target Costing : A Historical Perspective**", *International Journal of Strategic Cost Management* , p.p(10-19) ,2004.
- 4- LEAD , "**Target Cost**", *Lean AdvisorsInc, Success through Knowledge* ,2005.