

## تأثير مدخل تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة

سامية إسماعيل احمد ندا

تحت إشراف:

أ د/ صفاء محمد عبد الدايم ، استاذ محاسبة التكاليف كلية التجارة جامعة قناة السويس  
، د / عبير محمد رياض، مدرس المحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة قناة السويس )

### ملخص الدراسة:

يحاول البحث بيان تأثير مدخل تكلفة المواصفات كأحد مداخل إدارة التكلفة الحديثة والذي يعمل على تحديد وقياس تكلفة المنتجات سواء كانت هذه المنتجات سلع أو خدمات، بناءً على مواصفاتها وتوفير المعلومات المطلوبة التي تؤثر على جودة المنتج وعلى تكلفة إنتاجه في زيادة فاعلية تخطيط التكلفة المستهدفة، وهي التكلفة التي ينبغي على المنشأة الإلتزام بها عند إنتاج المنتج، وقد أسفرت نتائج البحث عن أن مدخل تكلفة المواصفات يساعد على تحسين وزيادة فعالية تخطيط التكلفة المستهدفة، يتمكن المنشأة من تحديد التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات المطلوبة، وتخفيض أو استبعاد المواصفات التي لا تضيف قيمة للمنتج، ويوصي البحث بمزيد من الإهتمام بتطبيق مدخل تكلفة المواصفات لأهميته في دقة حساب وتخفيض تكلفة المنتجات التي يرغبها العملاء.

### الكلمات المفتاحية:

مدخل تكلفة المواصفات – أسلوب التكلفة المستهدفة – تخطيط التكلفة المستهدفة.

**Abstract:**

The research attempts to study the impact of Attributes Based Costing approach as one of the approaches in modern cost management which works on identifying and measuring the cost of the products whether they are goods or services according to their attributes. And providing the required information that affects on the quality of the product and its production costs to increase the effectiveness of Target Costing Planning which is the cost that should be adhered to it when producing. The results of the research is that Attributes Based Costing approach helps to improve Target Costing Planning by specifying Target costing for the levels of completion of each required attributes and to reduce or exclude attributes that do not add value to the products. The research recommends paying more attention to the application of Attributes Based Costing approach due to its importance in accurately calculating and reducing costs of products desired by customers.

**Key words:**

Attributes Based Costing approach - Target Costing Method - Target Costing Planning.

**أولاً: المقدمة:**

تعتبر التطورات السريعة والمتلاحقة من السمات الأساسية في بيئة الأعمال الحديثة، ولكي تتمكن المنشأة من البقاء والمحافظة على استمراريتها ونجاحها تطلب ذلك الإهتمام بحاجات العملاء و رغباتهم ومحاولة تلبيةها وتوفيرها بالتكلفة المناسبة، كما استدعى ذلك تحديث أنظمة المعلومات الداخلية، وتحديث الأنشطة التي تساعد في خلق قيمة مباشرة للعملاء، ومعرفة المواصفات التي يحتاجونها والتي تشبع رغباتهم، مع إدراك سرعة تقلب هذه الحاجات والرغبات بشكل كبير ومستمر، لذلك ينبغي على المنشأة أن تنظر إلى حاجات ورغبات العملاء على أنها هدف متحرك، ويكون الإهتمام من خلال تبني مداخل جديدة ومعاصرة تكسب المنشأة ميزة تنافسية، وتجعلها تستثمر الفرص المتاحة، ومن هذه المداخل مدخل تكلفة المواصفات. (Tracy and Abd elmoneim, 2014,p.p.12:13)، (ربيع عيد ، ٢٠١٨ ، ص ٥)

**ثانياً: مشكلة البحث:**

لقد انقُدت أنظمة قياس التكاليف التقليدية، لأنها لم تعد قادرة على توفير المعلومات الملائمة لإتخاذ العديد من القرارات الهامة، فينبغي على المنشأة أن تحاول جذب العملاء إليها والاحتفاظ بهم من خلال توفير منتجات تلبي احتياجاتهم وتشبع رغباتهم، فيتحقق لهم الرضا ويكون ذلك من خلال السعر والجودة المطلوبة، وبالخصائص والمواصفات التي تحقق هذا الإشباع والرضا، ولكون المواصفات تمثل السبب الرئيسي لحدوث التكلفة، فإن ذلك يتطلب التحكم وإدارة التكاليف من خلال هذه المواصفات. (ربيع عيد ، ٢٠١٨ ، ص ٥)

فقد زاد الإهتمام بنظم قياس تكلفة الإنتاج للتوصل لبيانات تكلفة دقيقة نتيجة عدم دقة البيانات المتحصل عليها من نظم قياس التكلفة التقليدية، فظهور الكثير من المشاكل استدعى تطوير نظم قياس التكلفة لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال المتقلبة. (مثنى جاسم، ٢٠١٥، ص ص ٤٥٠:٤٥١)

ويهدف أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتجات في مرحلة التصميم والتطوير وتقديم منتجات متنوعة بجودة عالية تشبع حاجات العملاء، مع الوصول لقيمة محددة مسبقاً للتكلفة في ظل أسعار السوق للسلع المنتجة. (Horngren , et. al. , 2011 , p.218)

ومن ثم تحاول الباحثة من خلال هذا البحث توضيح تأثير مدخل تكلفة المواصفات على زيادة فاعلية تخطيط التكلفة المستهدفة.

#### ثالثاً: أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحليل الدور الذي يؤديه مدخل تكلفة المواصفات كنموذج لقياس تكلفة المنتج سواء كان هذا المنتج سلعة أو خدمة، وفقاً لمواصفات محددة وتأثيره على تحسين وزيادة فعالية تخطيط التكلفة المستهدفة.

#### رابعاً: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من محاولة إظهاره للدور الذي يساهم به مدخل تكلفة المواصفات في تدعيم وزيادة فعالية تخطيط التكلفة المستهدفة، من خلال توفير المعلومات الملائمة والمتعلقة بالمواصفات المطلوبة للمنتج وتكلفة كل مواصفة، والتي تساهم في التخطيط الجيد لتكلفة المنتج خلال مرحلة التصميم والتطوير، وذلك لخلق قيمة للعملاء من خلال توفير منتجات ذات مواصفات أكثر إشباعاً لرغباتهم وبسعر مناسب، فتمكن المنشأة من الإستمرار والمنافسة في الأسواق ومواجهة متطلبات وتحديات بيئة الأعمال الحديثة وما تفرضه من تغيرات مستمرة في أذواق ورغبات العملاء.

#### خامساً: فرض البحث:

يفترض البحث وجود علاقة بين مدخل تكلفة المواصفات وتخطيط التكلفة المستهدفة.

### سادساً: منهج البحث:

يرتكز منهج البحث على الجانب الإستقرائي، وتحليل الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع للوصول إلى تصور منطقي عن كيفية الإستفادة من مدخل تكلفة المواصفات في زيادة فعالية تخطيط التكلفة المستهدفة.

### سابعاً: هيكل البحث:

#### المبحث الأول: العلاقة بين مدخل تكلفة المواصفات وأسلوب التكلفة المستهدفة

أولاً: مفهوم مدخل تكلفة المواصفات وخطوات تطبيقه

ثانياً: خطوات تطبيق مدخل تكلفة المواصفات

ثالثاً: مفهوم وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة وأهميته

رابعاً: آلية تقدير التكلفة المستهدفة

خامساً: أوجه الاتفاق بين مدخل تكلفة المواصفات وأسلوب التكلفة المستهدفة

#### المبحث الثاني: الأثر المتوقع لمدخل تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة

أولاً: أثر تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة

ثانياً: دور مدخل تكلفة المواصفات في تحقيق التكلفة المستهدفة

#### المبحث الأول

#### العلاقة بين مدخل تكلفة المواصفات وأسلوب التكلفة المستهدفة

أولاً: مفهوم مدخل تكلفة المواصفات وخطوات تطبيقه

ينبغي في البداية معرفة المقصود بالمواصفات، حيث تم تعريف المواصفات بالنسبة للمنتج، بأنها "الصفات العامة من خصائص ملموسة Tangible وغير ملموسة Intangible التي تميز المنتجات المتشابهة، وتلبي رغبات وتفضيلات العملاء وتخلق الطلب على المنتجات، فالعملاء يقوموا بالشراء ودفع المقابل النقدي بهدف الحصول على مواصفات مادية وغير مادية محددة". (صفاء عبدالدايم، ٢٠١٤، ص ٣٢٥)

كما أشارت دراسة (ضرغام عبدالرضا، منال سرور، ٢٠١٦، ص ٥٢٢)، إلى أن مدخل تكلفة المواصفات يمثل "الأسلوب الذي يقوم بتحديد تكاليف المنتجات بناء على تحليل المنتج إلى سلسلة من المواصفات الأساسية، وتحليل هذه المواصفات إلى أخرى فرعية وثنائية، ومعرفة تكاليف إضافة كل مواصفة بدقة، عن طريق معرفة تكلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ كل مواصفة، ومن ثم تحديد تكلفة المنتج بدقة عن طريق تجميع تكلفة كل مواصفة".

يستند مدخل تكلفة المواصفات كما سبق ذكره على فكرة أن المنتج عبارة عن مجموعة من المواصفات والخصائص، والتي تتطلب مجموعة من الأنشطة، ويترتب على تنفيذ الأنشطة حدوث تكاليف، فيربط هذا المدخل بين (التكاليف ومعلومات التشغيل والمعلومات الفنية والمالية) من جهة وبين (خصائص ومواصفات المنتج) من جهة ثانية، فلكي يمكن تطبيق مدخل تكلفة المواصفات، يتحتم معرفة مجموعة المواصفات الأساسية التي تتفق مع حاجات ورغبات العملاء، ومعرفة عدد مستويات الإنجاز لكل مواصفة، وقياس تكلفة المنتج عند كل مستوى إنجاز، فيمكن وضع التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز في شكل مصفوفة بما يحقق أفضل عائد للمنشأة، بالإضافة إلى تحليل الأنشطة وحصر الأنشطة التي تستنفذ الموارد المطلوبة لتحقيق مواصفات المنتج، وتقدير قيمة تلك الأنشطة من وجهة نظر العميل وتقسيمها إلى أنشطة مضيعة وأنشطة غير مضيعة للقيمة. (علي السيد، ٢٠١٩، ص ٤٦١)

### ثانياً: خطوات تطبيق مدخل تكلفة المواصفات

تتمثل خطوات تطبيق مدخل تكلفة المواصفات في أربع خطوات هي:  
(منال سرور وآخرون، ٢٠١٩، ص ص ٢٢٨:٢٢٩)، (فؤاد العفيري، ٢٠١٠، ص ص ١٧:١٨)، (محمود رزق وآخرون، ٢٠١٨، ص ص ٨٣٠:٨٣٣)، (سارة جودة، ٢٠٢٠، ص ١١٤٧)

### الخطوة الأولى/ تحديد حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين

وهذه تمثل نقطة البداية لجميع أنشطة المنشأة، فيتم دراسة حاجات ورغبات العملاء بشكل جيد، لتوفير معلومات تساعد في التنبؤ بتلك الحاجات والرغبات، ليتمكن تحديد

المواصفات المطلوبة، ومستويات إنجازها ومدى مشاركة كل مستوى إنجاز في إشباع هذه الحاجات والرغبات، للتمكن من تصميم منتج جديد أو تطوير منتج قائم، ويتم تحديد حاجات ورغبات العملاء "الحاليين والجدد" التي تؤثر على قرارات المنتجين خلال دورة حياة المنتج.

### الخطوة الثانية/ تحديد المواصفات الأساسية للمنتج ومستويات إنجاز كل مواصفة

وهي المواصفات التي تؤثر على الجودة والتكلفة، (لوجود بعض المكونات التي لا يمكن تغيير مواصفاتها لإعتبارها عناصر قياسية ثابتة)، والتي تشبع رغبات العملاء، ويوجد عدة أساليب لتحديد مواصفات المنتج، مثل (أسلوب التحليل المشترك، وأسلوب هندسة القيمة، ومدخل التفسير الذاتي).

### الخطوة الثالثة/ تقدير تكلفة مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات

وهنا يمكن استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC لقياس مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج، بمراعاة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج خلال دورة حياته، سواء كانت الأنشطة تتم داخل أو خارج المنشأة، وأيضاً سواء كانت قبل بدأ الإنتاج أو بعد البيع، فيتم تحديد مراحل تحقيق كل مستويات الإنجاز لكل مواصفة من المواصفات، وتحديد الموارد اللازمة التي تستنفذ في كل مرحلة لإنجاز كل مستوى، ثم تقدير تكاليف كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة، ثم تحديد التوليفة المثلى لمستويات الإنجاز التي تحقق المواصفات التي يرغبها العملاء، ويتم حساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط والتي تتغير مع تغير المواصفات وذلك لتحري الدقة في قياس تكلفة المواصفة.

### الخطوة الرابعة/ تقدير تكلفة الإنتاج

وفيها يتم تقدير تكلفة المنتج عند مستوى إنجاز معين، بجمع تكلفة الأنشطة التي تضيف قيمة لمستوى الإنجاز، وأيضاً تكلفة الأنشطة الضرورية التي لا تضيف قيمة ولكنها تشكل مواصفات المنتج عند ذلك المستوى من مستويات الإنجاز، بإعتبار أن كل مستوى إنجاز لكل مواصفة من المواصفات منتج مستقل، وتقاس تكلفة وحدة المنتج بإجمالي تكاليف كل المواصفات في ضوء مستويات الإنجاز المطلوبة.

وتستنتج الباحثة أن مدخل تكلفة المواصفات يمكن استخدامه في كل المراحل في المنشآت المختلفة، سواء الصناعية أو الخدمية، فيستخدم بشكل أساسي لتقدير تكلفة المنتج في مرحلة التخطيط والتصميم وقبل بدأ الإنتاج أو تقديم الخدمة، فتحدد مواصفات المنتج وفق احتياجات العملاء، وتقدر تكلفة المنتج وفق المواصفات المحددة، فيكون التخطيط والتصميم في حدود تكلفة معينة.

### ثالثاً: مفهوم وخصائص أسلوب التكلفة المستهدفة وأهميته

أشار (خالد اليماني، ٢٠٢١، ص ٤٩٧) إلى أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه "مدخل يهدف إلى تخفيض تكلفة (المنتج/الخدمة) أثناء مرحلة التخطيط والتطوير، ومن ثم فهذا المدخل يحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات في التكلفة التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية ودرجة الثقة فيها من جانب العملاء".

ويرى (Al Khateeb et . al , 2019 p. 429) أنه "نظام لتقليل التكلفة خلال مرحلة البحث والتطوير والتصميم للمنتجات الجديدة، أو تطوير المنتجات القائمة من خلال إجراء تغييرات في تصميم النموذج أوفي بعض الأجزاء منه".

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص، والتي تجعله من الأساليب المفضلة للتطبيق، حيث يعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئة الداخلية والخارجية معاً، ويتم بناء المنتج وفق احتياجات ورغبات محددة للعملاء في أسواق معينة، فيعتمد على ميكانيكية السوق، والتكلفة التي ينبغي تحقيقها هي المقدار المتبقي من السعر الذي يقبل العميل دفعه بعد تحقيق نسبة مرغوب فيها من الربح، والتكلفة المستهدفة تمثل جزء من تخطيط الربح إستراتيجياً لعدة سنوات، فيعتبر أداة إستراتيجية أكثر منها تشغيلية، يقوم على هندسة الانتاج والتشغيل، ويتلائم مع استخدام التكنولوجيا في التصميم حيث توفر عدة بدائل لنفس وظائف وأهداف المنتج. (سمير هلال، ٢٠١٢، ص ٦٠:٦٢)، (محمد العشماوي، ٢٠١١، ص ٣٣١)

وتتضح أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فيما يلي: (خالد اليماني، ٢٠٢١، ص٤٩٨)، (Constantin Aurelian,2015,p.96)، (احمد طاهر وآخرون، ٢٠١٨، ص٥٢١)

- الدقة في خفض تكاليف المنتج للحد الذي يضمن تحقيق هامش كافي من الربح " الربح المستهدف".
- رفع وتحسين جودة وأداء المنتج، ليعتبر جودة المنتجات المنافسة.
- مقابلة توقعات العملاء، بمنتجات تلبي حاجاتهم من خلال الربط المستمر بين المنشأة والأسواق، وتحقيق أهداف الإدارة.
- المساعدة في إدارة الأرباح المستقبلية.
- تقليل الفروق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة.

#### رابعاً: آلية تقدير التكلفة المستهدفة

- يمكن توضيح الآلية التي يتم بها تقدير التكلفة المستهدفة كما يلي: (أميمة الجبوشي، ٢٠١٩، ص٧١)، (Constantin Aurelian,2015,p.95)
- (١) رسم خريطة للمنتج في الأسواق، تشمل خصائصه ومواصفاته الأساسية المطلوبة من قبل العملاء.
  - (٢) تقدير السعر المستهدف، وهو سعر البيع الذي يقبله العميل ويحقق الربح المستهدف ولا يزيد عن أسعار المنافسين.
  - (٣) تقدير التكلفة المستهدفة، وفق السعر المستهدف السابق تقديره، والربح المستهدف وفق الإستراتيجية العامة للمنشأة التي تستخدمها في تقدير هامش الربح.
  - (٤) البحث عن وسائل لتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة.
  - (٥) تحليل التكلفة طوال دورة حياة المنتج، حيث تبدأ خلال مرحلة التصميم ويتم مراجعتها طوال دورة حياته.
  - (٦) قياس مدى صلاحية المنتج مستقبلاً وبإستمرار، حسب تطور السوق بمطابقة المنتج من جانبي الطلب والسعر.
  - (٧) مراجعة التكلفة المستهدفة لتقريبها من التكلفة المسموح بها.

**خامسا: أوجه الاتفاق بين مدخل تكلفة المواصفات وأسلوب التكلفة المستهدفة**

ينفق مدخل تكلفة المواصفات مع أسلوب التكلفة المستهدفة في الكثير من الأمور، فمن أوجه الإتفاق أن كلاهما يتجه ناحية السوق، للتعرف على حاجات ورغبات العملاء، وإنتاج السلع والخدمات التي تشبع هذه الحاجات، فيتم إنتاج منتجات قابلة للبيع، كما يتفقا في التركيز على التكلفة المستهدفة لكل مواصفة من مواصفات المنتج، والتركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل مواصفة وذلك لمحاولة تحقيق الأرباح المستهدفة، وعند التخطيط للمنتج يتم التحكم في المواصفات من خلال التركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل مواصفة. (محمد الربيعي، سلمى سعد، ٢٠١٨، ص ص ٧٠٢: ٧٠٦)، (ربيع عيد، ٢٠١٨، ص ١٩)

ومن أوجه الاتفاق بينهما أيضا، تركيزهما على مرحلة التخطيط، فيتم تخطيط التكلفة قبل البدء في التنفيذ للتمكن من التحكم في التخفيض المطلوب، حيث أن النسبة الأكبر من التكلفة تتحدد في مرحلة التصميم، بالإضافة إلى أن كلا الأسلوبين يسعى لتقديم منتج بأقل تكلفة، مع محاولة تميزه بجودة أفضل من جودة المنافسين، ويركز أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد السعر التنافسي الذي يستطيع العميل دفعه، بينما يركز مدخل تكلفة المواصفات على تحديد المواصفات الرئيسية للمنتج. (مثنى جاسم، ٢٠١٥، ص ص ٤٧٠ : ٤٧١)

كما يحتاج تطبيق كلا الأسلوبين إلى الخبرات الفنية المؤهلة، ودراسة تجارب الآخرين والتنفيذ من خلال فريق عمل، ويتطلبا الكثير من النفقات لتطوير وتجربة المنتجات.

وتلخص الباحثة أوجه الاتفاق بين مدخل تكلفة المواصفات وأسلوب التكلفة المستهدفة فيما يلي:

- (١) نقطة بدايتهما السوق.
- (٢) يهدف كلاهما إلى تخفيض التكلفة وتحسين نوعية الإنتاج.
- (٣) يسعى كلا الأسلوبين لتحقيق رضا العملاء.
- (٤) المحافظة على أو زيادة حصة المنشأة في السوق.

- ٥) التقريب بين وجهات نظر المنتجين والعملاء وتعديل التصميم خلال مرحلة التخطيط والتصميم.
  - ٦) تطوير المنتجات لجذب عملاء جدد، وتمييزها عن منتجات المنافسين بمواصفات تفوق مواصفاتهم، وتزيد من رضا العملاء.
  - ٧) سعي كلا الأسلوبين إلى محاولة زيادة أرباح المنشأة والحفاظ على الوضع التنافسي لها.
- وهكذا تكون قد اتضحت العلاقة بين مدخل تكلفة المواصفات وأسلوب التكلفة المستهدفة.

### المبحث الثاني

#### الأثر المتوقع لمدخل تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة

##### أولاً: أثر تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة

يساهم التطور التكنولوجي واستخدام الحاسبات الآلية في التوسع في تصميم المنتجات، فظهور برامج للتصميم باستخدام الحاسب الآلي ساعد على توفير مجموعة كبيرة من بدائل المواصفات التي يمكن حفظها داخل قاعدة بيانات ليتمكن الإستعانة بها في تصميم المنتج في مرحلة التخطيط. (امل وادي، ٢٠١٦، ص ١٦٦)

ويتميز مدخل تكلفة المواصفات بقدرته على تقديم منتجات بمواصفات مختلفة لعملاء مختلفين كل حسب حاجاته ورغباته، فيمكن من خلال توظيف التكنولوجيا الحديثة عمل تحسينات في التصميمات بسهولة ويسر، كي تلبى رغبات العملاء المختلفين، فيكون التأثير كبير على تصميم المنتجات وبالتالي على التكاليف، فيمكن إضافة وتجديد وإبتكار الكثير من المواصفات في تصاميم المنتج. (محمد الصغير، ٢٠١١، ص ١٠٣)

وهكذا يمكن الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة بمساعدة خدمات الحاسب الآلي في إعداد الكثير من البدائل المختلفة للتصاميم المطلوبة، بدائل بمواصفات مختلفة وتكاليف مختلفة ليتمكن الإختيار من بينها لتصميم منتجات تحقق الرغبات المختلفة لشرائح عملاء مختلفين، وكل ذلك في مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة.

ويتم استخدام مدخل تكلفة المواصفات في مجال تخفيض التكاليف لتحقيق الريادة في التكلفة، فيمكن من خلاله تنفيذ منتج بمواصفات وجودة تنافسية عالية بأقل تكلفة ممكنة، فيعبر مدخل تكلفة المواصفات عن أسلوب لتقدير تكلفة المنتج بناءً على تحليل خصائصه الأولية ومواصفاته، ويتم تصحيح التصميم وتحسينه ليسهل التطبيق ويتم تجميع البيانات اللازمة لحساب تكلفة كل منتج. (اميمة الجيوشي، ٢٠١٩، ص ٦٨)

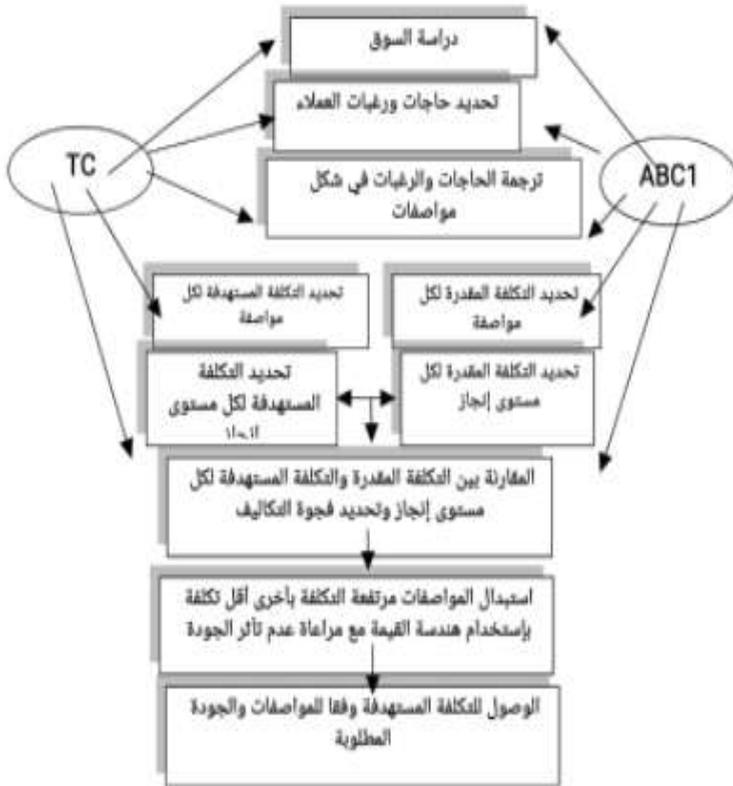
كما يساعد مدخل تكلفة المواصفات في تحديد تكلفة ومنفعة كل مستوى من مستويات إنجاز المواصفات الرئيسية للمنتج، ثم تحديد تكلفة وحدة المنتج وفق المواصفات المطلوب توافرها فيه، ويتم تحديد المواصفات حسب رغبات العملاء من خلال تحديد المواصفات التي يرغبونها، والمكونات منخفضة التكلفة من خلال مؤشر القيمة، وتقييم كافة البدائل المتاحة لإنتاج المنتج مع الحفاظ على التكلفة والجودة المطلوبة، وتقدير التكلفة القابلة للتحقق في كل مرحلة من مراحل التصميم. (سالي محمد، ٢٠١٩، ص ٢٠)

ويهدف أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة المنتج في مرحلة التصميم والتطوير وتقديم منتجات متنوعة بجودة عالية تشبع حاجات العملاء، مع الوصول لقيمة محددة مسبقاً للتكلفة في ظل أسعار السوق للسلع المنتجة. (Horngren, et. al., 2011, p.218)

فيتم في مرحلة التصميم تقدير التكلفة الخاصة بالمنتج وفقاً لإحتياجات وتفضيلات العملاء، ويتم مراجعة تقديرات تكلفة تصميم المنتج الجديدة، لمقارنتها مع دراسات السوق وبيانات التكلفة المستهدفة، والعمل على تساوي التكلفة المقدره مع التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على مواصفات وجودة المنتج. (امل وادي، ٢٠١٦، ص ١٧٤)

وهكذا من خلال فحص الأفكار المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة التخطيط والتصميم، يمكن تصميم منتج بسعر يحقق نجاح وتفوق في الأسواق، فيتضح تأثير مدخل تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة، وحساب التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات لتحقيق التكلفة المستهدفة، فنتمكن المنشأة من حساب التكلفة المستهدفة للمواصفات المطلوبة، وتخفيض أو استبعاد المواصفات التي لا تضيف قيمة للمنتج، فيؤدي ذلك لتحسين قيمة المنتج في مرحلة

مبكرة من مراحل التصميم، وتحسن التكلفة المستهدفة المخططة، ويتم تكوين صورة لملامح ومواصفات المنتج. ويمكن توضيح تأثير مدخل تكلفة المواصفات على تخطيط التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التوضيحي التالي:



شكل رقم (١) يوضح تأثير مدخل تكلفة المواصفات ABC11 على تخطيط التكلفة المستهدفة TC (من إعداد الباحثة)

### ثانياً: دور مدخل تكلفة المواصفات في تحقيق التكلفة المستهدفة

يوفر مدخل تكلفة المواصفات معلومات عن تكلفة المواصفات المطلوبة لإنتاج المنتج، حتى تتوصل المنشأة لقياس تكلفة الإنتاج بطريقة عادلة وتحديد مواقع الميزة التنافسية، فيمكن في البداية تحديد خصائص المنتج التي تميزه عن غيره وترجمتها في شكل مواصفات، وتحديد مستويات إنجاز لكل مواصفة، والموازنة بين تكلفة الإنتاج والقيمة التي يربها العميل، ويتم التركيز على التكلفة المستهدفة لكل مواصفة، فيتم التحكم في مواصفات ومستويات إنجاز كل مواصفة، ويتم حساب تكلفة المنتج عند كل مستوى إنجاز عن طريق تجميع تكاليف المواصفات التي تشكل هذا المستوى، حتى تصبح التكلفة في حدود التكلفة المستهدفة الكلية للمنتج، وبذلك يكون قد تم تخطيط وإدارة تصميم المنتجات عند مستوى التكلفة المستهدفة المرغوبة. (محمد الربيعي، سلمى منصور، ٢٠١٨، ص ص ٧٠٢: ٧٠٣)

وينبغي إتمام تقدير التكاليف قبل الإنهاء من تصميم المنتج، فتقدير التكلفة المستهدفة تمثل تقدير مبكر للتكاليف، ويفترض ألا تتجاوز التكلفة المسموح بها، فإن زادت عنها يتم مراجعة وتعديل التصميم، لذلك تعتبر مراجعة تصميم المنتج عملية مستمرة، وتستخدم التكلفة المستهدفة للمفاضلة بين التصاميم المختلفة للوصول لأفضل تصميم. (محمد شاهين، ٢٠١٦، ص ٤٥٩)

- وتلخص الباحثة دور مدخل تكلفة المواصفات في تحقيق التكلفة المستهدفة في النقاط التالية:
- تحديد حاجات ورغبات العملاء وترجمتها في شكل مواصفات ليتمكن التحكم في تخطيط تكلفة الإنتاج وفقاً للقيمة التي يربها العميل.
  - تجهيز المعلومات عن تكاليف المواصفات المطلوب توافرها في المنتج.
  - تحديد مواقع الميزة التنافسية للخصائص والمواصفات التي تميز المنتج عن غيره.
  - تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات.
  - حساب التكلفة المستهدفة لكل مواصفة عند كل مستوى إنجاز، ليتم التحكم في المواصفات ومستويات الإنجاز لكل مواصفة.
  - حساب تكلفة المنتج عند كل مستوى إنجاز، فتتحقق التكلفة المستهدفة.

**النتائج:**

توصلت الباحثة من خلال موضوعات البحث إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:  
- تطبيق مدخل تكلفة المواصفات يؤثر على دقة تقدير تكلفة المنتجات المقدمة للعملاء حيث يساعد في إدارة التكلفة وتحقيق قيمة للعميل، وبالتالي يساعد في تخطيط التكلفة المستهدفة.

- يساعد مدخل تكلفة المواصفات في التخطيط الجيد للتكلفة في ضوء المواصفات التي يتم تحديدها، ويساعد في إدارة التكلفة من خلال تحديد وقياس التكلفة المخططة للمواصفات التي يحتويها المنتج، وتكلفة كل مستوى من مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفاته وبذلك يمكن تحديد التكلفة الإجمالية للمواصفات والتي يمكن استخدامها في تخطيط التكلفة المستهدفة.

- مدخل تكلفة المواصفات يساعد على تحسين تخطيط التكلفة المستهدفة، بتمكين المنشأة من تحديد التكلفة المستهدفة للمواصفات المطلوبة، وتخفيض أو استبعاد المواصفات التي لا تضيف قيمة للمنتج، والتركيز على التكلفة المستهدفة لمستويات إنجاز كل مواصفة من المواصفات لتحقيق التكلفة المستهدفة.

- يوفر مدخل تكلفة المواصفات المعلومات اللازمة لتخطيط التكلفة المستهدفة، ويمكن المنشأة من تصحيح وتحسين قيمة المنتج في مرحلة مبكرة من التصميم ورسم صورة للمنتج تشمل صورة ملامحه وخصائصه.

- صحة فرض البحث الخاص بوجود علاقة بين مدخل تكلفة المواصفات وتخطيط التكلفة المستهدفة.

**التوصيات:**

استناداً إلى النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

- زيادة الإهتمام بتطبيق مدخل تكلفة المواصفات لأهميته في دقة حساب تكلفة المنتجات التي يرغبها العملاء.

- توجيه الإهتمام للتخطيط الجيد للتكلفة المستهدفة لما له من أهمية في خفض التكلفة وتحقيق مزايا استراتيجية لكافة أنواع المنشآت.

## المراجع:

### أولاً: المراجع العربية:

#### (١) الكتب:

١. سمير رياض هلال، (٢٠١٢). "دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة"، المكتبة الأكاديمية - مصر، مطابع غباشي، القاهرة.
٢. محمد عبد الفتاح العشماوي، (٢٠١١). "محاسبة التكاليف: منظورين التقليدي والحديث" الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار المرتضى للطباعة والنشر والتوزيع.

#### (٢) الدوريات:

- أميمة رزق علي الجيوشي، (٢٠١٩). "دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد، المجلد ٢٠، العدد الرابع، الجزء الثاني، ص ص ٥٣ : ٧٤.
- خالد محمود محمد محمود اليماني، (٢٠٢١). "أثر التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة على تحقيق البعد البيئي للتنمية المستدامة في شركات مياه الشرب والصرف الصحي"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ١٢، العدد الرابع، ص ص ٤٨٩ : ٥١٥.
- ربيع فتوح محمد عيد، (٢٠١٨). "أثر الجمع والتكامل بين مدخلي تكاليف المواصفات والأنشطة على الأداء المالي للشركة: دراسة حالة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٥، العدد الأول، ص ص ١ : ٤٠.
- سالي أبو السعود سيد محمد، (٢٠١٩). "إطار تكاليفي مقترح خلال دورة حياة المنتج لإتخاذ القرارات وتنمية المزايا التنافسية: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٤، العدد الأول، ص ص ٨٢٨ : ٩٢٧.
- سارة حسنين جودة، (٢٠٢٠). "التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ١١، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص ص ١١٤٠ : ١١٦٢.
- صفاء محمد عبدالدايم، (٢٠١٤). "إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة إستراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص ٣٠٩ : ٣٤٨.

- علي مجاهد احمد السيد، ( ٢٠١٩ ). " اطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABC11 لتدعيم إدارة ربحية العملاء: مع دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد ٥، العدد ٧، ص ص ٤٣٧ : ٤٨٤.
- مثنى روكان جاسم، ( ٢٠١٥ ). " التكامل بين مدخل الكلفة على أساس المواصفات (ABCII) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السادس والأربعون، ص ص ٤٤٥ : ٤٧٨.
- محمد احمد محمد شاهين، ( ٢٠١٦ ). " دراسة تحليلية لأساليب وأدوات التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتجات الجديدة "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد الأول، ص ص ٤٤١ : ٥٢٩.
- محمد السيد محمد الصغير، ( ٢٠١١ ). " اطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات (ABC11) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لأغراض دعم القدرة التنافسية للمنشأة " مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الأول، ص ص ٦٧ : ١٠٩.
- محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق، رقية محمود اسحيل محمود، حسناء حامد عطية، ( ٢٠١٨ ). " استخدام مدخل تكلفة المواصفات بهدف خفض تكلفة المنتج "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد التاسع، العدد الأول، ص ص ٨٢٣ : ٨٤٤.
- منال جبار سرور، ضرغام احمد عبد الرضا، ( ٢٠١٦ ). " مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة - دراسة مقارنة "، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد ٩٢، المجلد ٢٢.
- منال جبار سرور، ميعاد حميد علي، مهذب عبدالرحمن سلمان، ( ٢٠١٩ ). " دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة اثار العولمة - التطبيق في شركة الاصباغ الحديثة "، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد ٩، العدد ٢.

### (٣) رسائل علمية:

- أمل ابراهيم احمد وادي، ( ٢٠١٦ ). " فاعلية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية تطبيقية على منشآت الصناعة التحويلية "، رسالة دكتوراة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

## (٤) المؤتمرات والندوات:

- احمد غازي طاهر، عبدالرزاق عوفي جبر، ناصر طالب شريف، (٢٠١٨). " أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في إستراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية: الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، المؤتمر العلمي الدولي الثاني لجامعة جيهان – اربيل في العلوم الإدارية والمالية، مجلة جامعة جيهان – اربيل العلمية، اصدار خاص – العدد ٢، الجزء A، ص ص ٥٠٣ : ٥٤٩.
- فؤاد احمد محمد العفيري، ( ٢٠١٠، مايو ). " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
- محمد علي محمد الربيعي، سلمى منصور سعد، ( ٢٠١٨ ). " استعمال تقنيتي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة المستهدفة كإطار متكامل لدعم المزايا التنافسية – بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية – بغداد، تحت شعار الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال، من ٢٨- ٢٩ / ١١ / ٢٠١٨، المجلد الثاني، ص ص ٦٩٨ : ٧١٩.

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abdul Hakim Naser Mahmud Al Khateeb , Salah al Din Mohammed Amin Imam , Saad Salman Awad , Hossen Bin Nasir, ( 2019 ) " Target Cost and the Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of the Iraqi Companies " , United Kingdom , **international journal of Economics , Commerce and Management** , vol VII , Issue 2 February.
- Constantin Aurelian , (2015). "Target Costing in the Budget and Calculation of Costs and of Results for Some Products in the Stainless Steel Industry " **Valahian Journal of Economic Studies**, Valahia University of Targoviste, Romania, Volume 6 (20) , Issue 1 ,pp.93:102.
- Emad Abdul Sattar Salman Almashkor, Alaa Fareed Abdulahad, Murtadha kadhim Afat Albazoon,(2023)."The role of Attribute Based Costing System (ABC11) in improving performance: A case study in Al-Al Narjes company for pipe production ",vol. 18,ISSN:2749:3628.

- Horngren.C, Sundem.G, Stratton.W, et al,( 2011) ." **Introduction to management accounting** ",15th Global, Edition, Person, 218:221.
- Kadhim, H., Al-Ghezi, R. (2021)." Using Attribute-Based Costing To Conduct Efficient Customer Profitability Analysis In Small And Medium-Sized Manufacturing Businesses ", **Akkad Journal of Contemporary Management Studies** Vol. 1, Issue 2, pp. 66:79.
- Tracy J., and A. Abdelmoneim,(2014). "Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model", **Measuring Business Excellence**, Vol. 18, Iss. 3, pp. 1 : 22.