



الجامعة الإسلامية-غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل  
الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة  
"دراسة حالة"

إعداد الطالبة

آلاء مصطفى خليل

إشراف الدكتور

حمدي شحادة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة

صفر 1433هـ - يناير 2012

## ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب من أساليب إدارة التكاليف الحديثة ومدى إمكانية تطبيقه ومن ثم بناء نموذج مقترح لتطبيق هذا الأسلوب، وقد تم استخدام أسلوب دراسة الحالة حيث طبقت الدراسة على شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة في قطاع غزة.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على العديد من الأبحاث والدراسات المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى التقارير المالية السنوية والبيانات المتعلقة بالعملية الإنتاجية في الشركة محل الدراسة كما أجريت عدد من المقابلات مع المسؤولين والعاملين في الشركة.

وقد تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة محل البحث رغم وجود العديد من العوائق المتعلقة بالبيانات اللازمة كالبيانات المتعلقة بالسعر المستهدف والربح المستهدف، وتم وضع نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة محل الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً مهماً في تخفيض التكاليف إن طُبِّقَ في بيئة تنافسية فعالة؛ فهو يساعد على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة مما يمكن الشركة من إعادة النظر في تكاليف تلك المنتجات ومن ثم العمل على تخفيض التكلفة الفعلية للوصول إلى التكلفة المستهدفة لتلك المنتجات، كما أنه يساعد على نجاح عملية تطوير المنتج الجديد بشكل كبير، بالإضافة إلى أن قطاع الصناعات الدوائية الفلسطيني يفتقر لوجود سياسة تسعير واضحة لديه.

وقد أوصت الدراسة الشركات الصناعية الفلسطينية بضرورة توحيد طاقاتها من أجل مواكبة التطورات العالمية ومنافسة المنتجات الأجنبية سواء من حيث الجودة أو السعر عبر إعادة تقييم الأساليب الإدارية المطبقة حالياً لديها، وضرورة قيام إدارة الشركة بالعمل على تطوير نظام التكاليف لديها بصورة تمكنها من معرفة التكلفة الفعلية لكل وحدة منتج بشكل دقيق، بالإضافة إلى ضرورة وضوح استراتيجية الشركة المتعلقة بالأرباح كي تتمكن إدارة الشركة من تحديد نسبة واضحة لهامش الربح الذي ترغب به إن أرادت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح.

## ABSTRACT

### **Proposed for Implementation of the target Costing method Case Study Middle East Pharmaceutical Company- Gaza Strip**

This study aimed to study the possibility of the application of the *Modern Target Costing Method* and to propose a model for the process of applying Target costing. case study method was used in this study by applying it on the Middle East Company for the manufacture of medicines and cosmetics Ltd. in Gaza Strip. Data was obtained from the company's annual fiscal reports and the production process reports. Also, several interviews was conducted with the officials and employees in the company. This study applied the target cost method on the target company, although many obstacles aroused with regard to the insufficient data related to the target price and target profit. a proposal for the perception of the target cost in the company being studied was developed.

The findings from this study indicated that the method of target costing plays an important role in reducing the costs if it was applied in an effective competitive environment; by helping the companies to identify products that have an actual costs more than target costs. Also, it plays an important role in the New Product Development process. Another finding of the study is that the Palestinian pharmaceutical sector lacks a clear pricing policy.

Therefore, the study recommends the Palestinian pharmaceutical companies to reassess their current management methods and to keep abreast with the modern management methods in order to elevate the quality and price of their product. Moreover it recommends the management of the company to develop their costing system to be able to find out the actual cost per unit produced accurately, in addition to the need for clarity of the company's profit strategy to be able to determine the percentage of the target profit in order to apply target costing successfully.

## الإهداء

إلى والدتي الغالية التي ضحت من أجلنا الكثير  
إلى والدي الغالي رمز النضال والكفاح  
إلى زوجي الحبيب محمد شعث الذي لن أوفيه حقه إلا بدعائي بأن يجزيه الله عني خير الجزاء  
إلى والدة زوجي التي غمرتني بحبها فعلاً لا قولاً  
إلى روح عمي أبو محمد شعث رحمه الله الذي كان أباً لي في غياب أبي  
إلى إخوتي طعان وعمر وناهض و المعتز بالله وأحمد... سندي في هذه الدنيا  
إلى أخواتي هيام وأسماء وآية... ينابيع الحنان  
إلى أبنائي وقرّة عيني ليان ومروان وبيسان وجمان وجوان الذين كانوا أكبر عون لي أثناء  
انشغالي  
إلى صديقتي وأختي أمانى الجعيدي... التي تعلمت منها الكثير  
إلى المخلصات في أخوتهن هيفاء بظاظو ورندة قنيطة  
إلى الأخ الكبير الأستاذ إبراهيم البلتاجي و الأخ الفاضل الأستاذ جواد الباز  
إلى جميع إخوتي وأخواتي في الله  
إلى أرواح كل الشهداء  
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

## شكر وتقدير

بداية أحمد الله عز وجل على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، وأدعوه أن يتقبل مني هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم.

ثم أتوجه بالشكر والعرفان إلى كل من أرشدني ووجهني في كتابة هذه الرسالة، وأخص بالذكر الدكتور حمدي زعرب مشرف هذه الرسالة الذي لم يضمن علي يوماً بوقته ولا بعلمه الغزير طوال فترة كتابتي لها فله مني كل الشكر والتقدير.

وأقدم بالشكر والتقدير للدكتور ماهر موسى درغام أستاذ المحاسبة المشارك ورئيس قسم المحاسبة في الجامعة الإسلامية والدكتور حسني عابدين عابدين أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التكنولوجيا-خانيونس، اللذان تكرماً بقبولهما مناقشة هذه الرسالة، وإنني إذ أتشرف بقبول ملاحظاتهم وتوجيهاتهما القيّمة أدرك أن تلك التوجيهات تعتبر سبباً رئيساً في إثراء هذا العمل.

ولا يفوتني أيضاً أن أتقدم بالشكر والتقدير لجميع الأساتذة في الجامعة الإسلامية الذين كان لي الشرف بتلقي العلم على أيديهم، وأخص بالذكر كلاً من الدكتور سيف الدين عودة، والدكتور صبري مشتهى اللذان كانا وما زالاً رمزاً للعطاء في العلم والإخلاص في العمل وتعلمت منهما معنى المجاهدة في تحصيل العلم.

كما أشكر الإخوة العاملين في مكتبة الجامعة الإسلامية وعلى الأخص الأخ علاء الهشيم لمساعدتهم لي في الحصول على العديد من المراجع والدراسات العلمية القيّمة.

كما أشكر جميع المسؤولين والعاملين في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل بقطاع غزة وعلى رأسهم رئيس مجلس الإدارة معالي الأستاذ فاروق الإفرنجي الذي تكرم بالسماح لي بإجراء هذه الدراسة، ومدير عام الشركة الدكتور مروان الأسطل على ما قدمه لي من عون في توفير كافة البيانات والمقابلات التي احتجتها، ومحاسب الشركة الذي زودني بكافة البيانات المالية الخاصة بالشركة والتي هي أساس هذا البحث.

وفي الختام أتقدم بالشكر الجزيل إلى مدير عام إدارة الخزينة العامة في وزارة المالية الأستاذ عوني الباشا الذي تفهم وتحمل انشغالي خلال العامين الماضيين.

الباحثة

آلاء مصطفى خليل

## فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع	الرقم
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	1
2	المقدمة	1-1
3	مشكلة الدراسة	2-1
3	أهداف الدراسة	3-1
4	أهمية الدراسة	4-1
4	فرضيات الدراسة	5-1
5	مجتمع الدراسة	6-1
5	طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها	7-1
6	الدراسات السابقة	8-1
6	الدراسات السابقة العربية	1-8-1
14	الدراسات السابقة الأجنبية	2-8-1
17	أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	9-1
18	الفصل الثاني: التكاليف المستهدفة	2
19	المقدمة	1-2
20	مفهوم التكلفة المستهدفة	2-2
21	عوامل نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية	3-2
24	أوجه الاختلاف بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين غيره من الأساليب والمناهج التقليدية	4-2
24	دوافع الاتجاه نحو أسلوب التكلفة المستهدفة	5-2
25	خصائص وسمات تنظيمية تمنح أسلوب التكلفة المستهدفة صورة مثالية	6-2
26	مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة	7-2
27	أهداف وفوائد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة	8-2
29	أسباب عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والانتقادات الموجهة إليه	9-2

30	خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	10-2
35	الدوائر التي تطبق خطوات التكلفة المستهدفة	11-2
35	أدوات تخفيض التكلفة المستخدمة في أسلوب التكلفة المستهدفة	12-2
35	هندسة القيمة	
38	التحليل الوظيفي	
38	دالة انتشار الجودة	
40	التكاليف المعيارية	
40	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	
41	التصميم لتجميع التصنيع	
41	ورق التحسين المستمر	
41	المقارنة المعيارية	
42	جداول التكلفة	
42	مجموعة التكنولوجيا	
42	الهندسة المتزامنة	
43	هندسة العوامل البشرية	
43	الهندسة العكسية	
44	عوامل تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	13-2
49	مناهج لحساب التكلفة المستهدفة	14-2
51	مجالات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية	15-2
52	تطوير المنتج الجديد وكيفية ارتباطه بالتكلفة المستهدفة	16-2
57	الفصل الثالث: الصناعات الدوائية	3
58	نبذة تاريخية عن الصناعات الدوائية	1-3
58	خطوات تصنيع الأدوية	2-3
59	خصائص الصناعات الدوائية	3-3
60	العوامل الرئيسية المحددة لنجاح المنافسة في الصناعات المختلفة	4-3
62	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية	4
63	تعريف بالشركة محل الدراسة	1-4
63	خطوات إنتاج منتج جديد في قسم المواد شبه الصلبة (المراهم)	2-4

65	تقييم نظام التكاليف في الشركة محل الدراسة	3-4
70	حساب تكلفة الوحدات المنتجة في قسم إنتاج المراهم	4-4
89	مقارنة أسعار بيع المنتجات والبدايل المقابلة لها في شركات محلية أخرى	5-4
90	تقييم أسلوب التسعير في الشركة محل الدراسة	6-4
91	تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة لمنتجات خط إنتاج المراهم	7-4
96	اختبار الفرضيات وتحليل النتائج	8-4
97	نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية	9-4
101	<b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>	5
102	النتائج	1-5
105	التوصيات	2-5
106	الدراسات المقترحة	3-5
107	قائمة المراجع العربية	
110	المقابلات	
111	قائمة المراجع الأجنبية	
	الملاحق	

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	أدوات تخفيض التكلفة واستخداماتهم	1.2
71	تكلفة المواد المباشرة لكل تشغيلة في قسم المراهم خلال عام 2010م	1.4
72	مصروفات التشغيل غير المباشرة في عام 2010م	2.4
78	معدلات تحميل مصروف تأمينات المصنع	3.4
79	نصيب كل تشغيلة في خط إنتاج المراهم من مصروف تأمينات المصنع	4.4
85	تحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة بعملة الشيكل	5.4
87	تحميل مصروفات البيع والتسويق بعملة الشيكل	6.4
88	حساب تكلفة الوحدة المنتجة في خط إنتاج المراهم بعملة الشيكل	7.4
89	مقارنة أسعار بيع المنتجات والبدايل المقابلة لها بعملة الشيكل	8.4
92	نسبة مجمل ربح العمليات للسنوات من 2005-2010م	9.4
93	سعر بيع الوحدة المنتجة في خط إنتاج المراهم بعد أخذ عدد وحدات البونص بالاعتبار	10.4
95	مقارنة التكلفة الفعلية للمنتجات بالتكلفة المستهدفة	11.4

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	1.2
34	عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	2.2
40	بيت الجودة QFD	3.2
45	عوامل بقاء المنتج	4.2
56	خطوات عملية تصميم المنتج الجديد والتي تركز على متطلبات العميل	5.2
66	الهيكل التنظيمي لشركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية	1.4

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

- 1-1 المقدمة
- 2-1 مشكلة الدراسة
- 3-1 أهداف الدراسة
- 4-1 أهمية الدراسة
- 5-1 فرضيات الدراسة
- 6-1 مجتمع الدراسة
- 7-1 طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها
- 8-1 الدراسات السابقة
- 9-1 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

## 1-1 المقدمة:

إن تحديد التكلفة الفعلية للمنتج في أي كيان اقتصادي أمر في غاية الأهمية للمساهمة في تطور ذلك الكيان والمساعدة في اتخاذ قرارات إدارية ملائمة ومناسبة تتوافق مع بيانات تلك التكلفة. ولقد كانت محاسبة التكاليف وما تزال تلعب دوراً حيوياً ومتصاعداً في الحياة الاقتصادية حيث تشكل قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية الكمية والنقدية والتي تساهم بدورها في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية (فخر والدليمي، 2002، ص5).

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة المستخدمة في محاسبة التكاليف، ولقد ثبت من خلال العديد من الدراسات السابقة أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing يؤدي إلى توفير بيانات تكاليف تساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة بشكل أفضل مما لو تم تطبيق أساليب التكاليف التقليدية، وقد طبق في بداية تطبيقه على الأنشطة الصناعية حيث أثبت نجاعة كبيرة في التخطيط للتكاليف وقياسها في القطاع الصناعي مما ترتب عليه تحسين القرارات الإدارية والمالية، إلا أن تطبيقه ما زال ضعيفاً في كثير من البلدان بسبب وجود محددات تعيق تطبيقه، أهمها وحسب ما لخصها (جريدة، 2011، ص166):

- 1) عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية.
- 2) عدم وضوح مفهوم التكاليف عبر سلسلة القيمة وعدم وجود شركاء سلسلة متواصلين ومترابطين بشكل يضمن الوصول إلى التكلفة المستهدفة بنجاح.
- 3) عوائق تنظيمية وإدارية.

هذا على صعيد قطاعات الصناعات الثقيلة أما على صعيد قطاع الدواء والصناعات الطبية فنجد أن هناك شح في الدراسات التي تتناول هذا القطاع وخاصة من نواحي محاسبية؛ وبما أن هذا القطاع يعد من أهم مكونات القطاع الصحي نظراً للدور الفعال الذي يقدمه في خدمة المجتمع وتوفير منتجات وأدوية طبية، كان لا بد من وجود دراسات محاسبية تُعنى بالجوانب المحاسبية المختلفة الموجودة في الصناعات الدوائية.

وبناءً على ما سبق نجد أنه من الضروري حساب التكاليف الدقيقة للمنتجات الدوائية، وبالتالي فإن هذه الدراسة تأتي لتؤصل وتسهم من الناحية النظرية في هذا المجال، ولهذا تعد هذه الدراسة دراسة حالة لتكاليف الصناعات الدوائية وتشخيصها ووصفها ومحاولة استخدام تلك التكاليف لتحديد تكلفة المنتج الفعلية، خاصة وأن عدد الدراسات التي تعالج الصناعات الدوائية من ناحية محاسبية قليلة نسبياً.

## 1-2 مشكلة الدراسة:

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وقد استخدم في كثير من المنشآت الاقتصادية في بعض الدول مثل اليابان والولايات المتحدة الأمريكية ولقد أثبت نجاحاً كبيراً في قدرته على حساب تكلفة الوحدة المنتجة، إلا أن هناك العديد من الصعوبات والمحددات التي تواجه المؤسسات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة عند محاولتهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (الحداد، 2011، ص76)، مما يتسبب في عدم القدرة على تخطيط تكلفة المنتجات بصورة دقيقة، وبالتالي تفويت فرصة اتخاذ قرارات إدارية ملائمة من ضمنها القرار المتعلق بتقدير حجم الموازنة السنوية اللازمة لتلك المؤسسات.

وانطلاقاً مما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤالين التاليين: هل هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم)؟ وهل يمكن استخدام بيانات التكاليف المستخرجة للتوصل إلى نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خاص بالشركة المذكورة؟، بالإضافة إلى التعرف على الصعوبات والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال الصناعات الدوائية وسبل التغلب على تلك المعوقات.

## 1-3 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التوصل إلى تصور مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم)، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- 1) التعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة وفوائد تطبيقه في الصناعات الدوائية.
- 2) تحديد إن كان هناك معوقات تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة.
- 3) توضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين جودة القرارات الإدارية الخاصة شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة.

#### 4-1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع تحديد تكلفة الوحدة (المنتج) في الصناعات الدوائية بهدف تخفيض التكاليف مما يساعد على اتخاذ قرارات إدارية سليمة، وحيث إن تطور المنشآت والمنتجات الصحية يعتبر عنواناً لرفاهية العديد من الدول المتقدمة فإن القيام بدراسات متعلقة بالشركات الخاصة بالصناعات الدوائية يعتبر أمراً في غاية الأهمية لمساعدتها على تحسين أدائها ومواكبة التطورات الإدارية والتقنية التي تستجد على مستوى الوطن العربي والعالم أجمع.

#### 5-1 فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1) تتوفر لدى شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم) المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
- 2) يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم) على تخطيط التكاليف بدقة.
- 3) يوجد معوقات قد تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم).
- 4) يمكن بناء نموذج مقترح لآلية تطبيق التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم).

## 6-1 مجتمع الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة دراسة حالة شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم)، قطاع غزة.

## 7-1 طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة حيث تم الحصول على البيانات الثانوية من خلال:

- 1) البحوث والدراسات والرسائل الجامعية في مجال حساب التكاليف وخاصة تلك التي تتناول قطاع الصناعات بشكل عام والصناعات الدوائية بشكل خاص.
- 2) الموازنات السنوية والسجلات المحاسبية الخاصة بشركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم).

بالإضافة إلى ذلك تم إجراء مقابلات مع بعض المسؤولين في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم) للحصول على البيانات الأولية.

## 8-1 الدراسات السابقة :

### 1-8-1 الدراسات العربية:

1) دراسة (جريرة، 2011)، بعنوان: "منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن على منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، ومدى إسهامه في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف إضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تحد من استخدامه. وقد تم ذلك من خلال تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة التي تعمل في مجال قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن والمدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية والبالغ عددها فترة الدراسة سبع شركات حيث تم توزيع استبانته واستخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل الإجابات والوصول إلى النتائج.

وقد خلصت الدراسة إلى أن قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن يستند في تسعير منتجاته بصورة رئيسة على أساس التكلفة الكلية مضافاً إليها هامش معين للربح وهناك إمكانية لتطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في القطاع المذكور خاصة أن هناك رغبة لدى قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن في تطبيقه حيث إن تطبيق هذا المنهج يسهم في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف. هناك بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق هذه الرغبة ومنها عدم وضوح الإجراءات التطبيقية والعملية لهذا المنهج وعدم المعرفة بأهميته ومزاياه وعدم وضوح منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة.

وقد كان من أهم توصيات الدراسة، ضرورة الاهتمام بتأهيل المحاسبين ووضع برامج تتعامل مع المداخل والأنظمة الحديثة للتكاليف بالإضافة لضرورة عقد ندوات علمية وتدريبية.

2) دراسة (الحداد، 2011)، بعنوان: "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة المدخل في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة خاصة وأنه يعتبر من أهم مداخل التكاليف الحديثة وله العديد من الفوائد كما يعتبر السبب الرئيس في تفوق اليابان وترجعها على عرش الاقتصاد

العالمي، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل. وقد تم القيام بدراسة ميدانية من خلال توزيع استبانة على عدد من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل كما أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة البحث على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تستخدم معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها، كما خلصت الدراسة أيضاً إلى أن هناك بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذا المدخل.

وقد أوصت الدراسة بتطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بصورة علمية سليمة والعمل على تنظيم البيئة الصناعية للشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة كي تصبح أكثر ملاءمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

### 3) دراسة (أبوعودة، 2010)، بعنوان: "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين

كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة، والوقوف على معوقات ومزايا تطبيقه. وقد تم تطبيق هذه الدراسة على عشرين مصرفاً من المصارف العاملة في قطاع غزة حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى نتائج هذه الدراسة.

وقد كان من بين النتائج التي خلصت إليها الدراسة أن هناك إمكانية لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف وأن إدارة المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال تطبيقها لهذا المنهج رغم وجود بعض المعوقات مثل عدم وجود نظام تكاليفي فعال في البنك. وقد أوصت الدراسة بالعمل الجاد للانتقال نحو تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف وتفعيل دور محاسبة التكاليف في المصارف وإمداد أقسامها بالكفاءات العلمية والعملية بحيث يتم تطوير أنظمة المصارف المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال المصرفية، بالإضافة إلى العمل على اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات بدل المنهج التقليدي لما يحققه ذلك من مزايا للمصارف وزيادة لقدرتها على المنافسة.

4) دراسة (التمي، شهاب، 2010)، بعنوان: "استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة، دراسة حالة في مستشفيات حلب والموصل".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مجالات استخدام أسلوب مصفوفة الجودة والوظائف في خفض تكلفة الخدمة في المستشفى عبر دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل. وقد تم استخدام المنهج الاستقرائي لتوضيح مفاهيم هندسة القيمة والأدوات المساعدة لها، والدراسة التطبيقية عبر دراسة حالة عملية جراحية خاصة بالقلب أجريت في مستشفى الشهباء في حلب ومستشفيات الموصل، حيث تم تطبيق مصفوفة الجودة والوظائف وربطها مع التحليل الوظيفي وهندسة القيمة وتحديد الأجزاء ذات التكلفة المرتفعة التي لها مؤشر قيمة اقل من واحد صحيح .

و كان من أهم نتائج هذه الدراسة التأكيد على أن استخدام مصفوفة الجودة والوظائف وهندسة القيمة وأدوات التحليل الوظيفي في قطاع الخدمات يساعد كثيرا في مساندة جهود خفض التكلفة في دراسة الحالة كما انه ومن خلال تحديد مؤشر القيمة تم تحديد مجالات خفض التكلفة للأجزاء ذات التكلفة المرتفعة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة توجيه إدارات المنشآت الخدمية ومنها المستشفيات لإجراء دراسات علمية لتحديد الفجوات بين الجانب العلمي والمعرفي حول نظم وأساليب التكاليف الحديثة والجانب التطبيقي لتلك النظم والأساليب في المنشآت من جهة وبين تجارب تطبيقها في الدول المتقدمة، كما أوصت بضرورة اشتراك الكوادر (إدارية ومحاسبية وفنية) في المنشآت الخدمية مع الجهات الأكاديمية في اتفاقية شراكة طويلة الأجل، بحيث تضمن عمل الأكاديميين كمستشارين في مجالس إدارات المنشآت الخدمية (المستشفيات بشكل خاص).

5) دراسة (علي، 2010)، بعنوان: "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، دراسة استطلاعية".

دفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار متكامل يضم مجموعة من أدوات وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ليعكس رؤية شاملة عن أنسب الأدوات التي يمكن توظيفها معاً، وأسباب استخدامها والمرحلة التي ستستخدم فيها من مراحل دورة حياة المنتج، وكيف يمكن توظيفها معاً

والمنافع المترتبة على ذلك بما يؤدي في النهاية إلى إمكانية استخدامه لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم قدراتها وموقفها التنافسي في ظل بيئة الأعمال المعاصرة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها وجود فجوة واضحة بين الدراسات والبحوث الأكاديمية وبين الواقع العملي وأن السبب وراء عدم أخذ الشركات محل الدراسة بفكرة الربط والتكامل بين أدوات وأساليب إدارة التكلفة هو عدم إمكانية تطبيق بعض الأساليب بشكل منهجي وكامل من ناحية، وأيضاً بسبب عدم دراية متخذي القرار في بعض تلك الشركات بالمنافع المتوقعة من تحقيق ذلك التكامل.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية بين الشركات الصناعية المصرية، وضرورة التوسع في الدراسات والجهود البحثية المرتبطة بتهيئة أنظمة التكاليف بما يتلاءم مع الفكر الإداري الموجه بالسوق، بالإضافة إلى ضرورة تحليل التكاليف من منظور مواصفات المنتج كأحد أساليب تطوير نظم إدارة التكلفة باعتباره أحد المداخل المتوافقة مع مفهوم التوجه بالسوق والتركيز على تلبية رغبات ومواصفات العملاء في المنتج باعتبارها أحد مصادر تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

## 6) دراسة (ياسين، 2009-2010)، بعنوان: "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL البليدة".

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف على مردودية المؤسسات الاقتصادية ودور تلك الطرق في تحسين قراراتها الإدارية.

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التطبيقي فيما يخص المؤسسة محل الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن معظم المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها على الطرق التقليدية، وأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يسمح ببناء نظام لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة مما يساعد على إعادة هندسة مسببات الأنشطة بغرض تخفيض التكاليف، كما خلصت أيضاً إلى أن نظام التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً مهماً في تخفيض التكاليف؛ حيث يتم من خلاله تحديد الأسعار المستهدفة والتي على أساسها تحدد التكلفة المستهدفة، وبالتالي يعتبر هذا النظام مصدراً للمعلومات المتعلقة بالتكلفة.

وأخيراً خلصت الدراسة إلى أن هناك ارتباط واضح بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة، حيث يعتبر كل نظام منها مكملاً للآخر.

(7) دراسة (الخلف، زويلف، 2007)، بعنوان: "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير. وقد تم تطبيق هذه الدراسة على عدد من الشركات العاملة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية في الأردن، حيث تم اختيار شركة محددة واستخدامها كحالة دراسية تم تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة عليها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن اعتماد المنهج التقليدي في التسعير لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، وأن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية حيث يعد أداة الإدارة الاستراتيجية التي تبحث عن تخفيض تكاليف الإنتاج، كما خلصت أيضاً إلى أن الاستخدام الأكثر لبيانات التكاليف في الشركات محل عينة البحث يتمثل في تحديد تكلفة الإنتاج لأغراض تقويم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إعداد القوائم المالية ولأغراض اتخاذ قرارات التسعير.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير أنظمة التكاليف للمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، واعتماد منهج التكلفة المستهدفة في التسعير لرفع كفاءة القرارات ذات الصلة. مع أهمية قيام الشركات محل عينة البحث بإعداد البرامج والدورات التدريبية المتطورة والمتخصصة في مجال التسعير لتزويد كوادرها بأخر المستجدات في هذا الميدان.

8) دراسة (فوده، 2007)، بعنوان: "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية واستكشافية".

هدفت هذه الدراسة إلى بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة. وللقيام بذلك تم استخدام المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، حيث تم توزيع قائمة استقصاء على بعض الشركات الصناعية المصرية.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمثل أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج (PLC) مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة ثقة العملاء فيه، كما أن مفهوم سلسلة القيمة يمكن اعتباره أداة للربط بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة، ومن خلال الإطار النظري للبحث خلصت الدراسة إلى أنه يمكن تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة بالاستعانة ببعض أدوات تحجيم التكلفة مثل هندسة القيمة، جدولة التكلفة، التحليل الوظيفي للتكلفة والهندسة المتزامنة.

وفي نهاية الدراسة أوصى فوده بضرورة نشر وتوضيح الإطار الفكري والاستكشافي الخاص بأسلوب التكلفة المستهدفة وأدوات تحجيم التكلفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بين الشركات الصناعية المصرية، وضرورة سد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد ندوات ودورات تدريبية للكوادر الفنية والإدارية بالشركات الصناعية المصرية، بالإضافة إلى ضرورة اهتمام البحث العلمي بدراسة أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وعلى الأخص أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة وأداة الربط بينهما بمفهوم تحليل سلسلة القيمة.

9) دراسة (عمر، 2006-2007)، بعنوان: "استخدام دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير دراسة حالة المؤسسات الإلكترونية والإلكترومنزلية".

هفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك موظفي ومدراء التسويق لمفهوم دورة حياة السلعة وإستراتيجية التسعير والتطوير السلعي، والتعرف على ما إذا كانت عملية تحديد السعر في المؤسسة تعتمد على التكلفة أم لا.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي فقد استخدم فيه المنهج الإحصائي من أجل اختبار الفروض عن طريق تحليل الاستبانة الخاصة بالدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج وقد كان منها أن تحديد السعر عن طريق التكلفة بالنسبة للمؤسسات العاملة في قطاع الصناعة الإلكترونية والإلكترومنزلية أمر سهل فهو يتحدد عن طريق نسبة إضافة تكون في شكل هامش ربح أو عائد على الاستثمار لكن من الناحية العملية فهو أمر صعب وذلك من خلال اختلاف تكاليف شراء المادة الأولية بالنسبة للمؤسسات المتنافسة واختلاف حجم الاستثمارات في السلع ووجود عناصر لا يمكن التعبير عنها بالقيمة.

10) دراسة (المسحال، 2005)، بعنوان: "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC، من حيث التعريف بهذا النوع من أنظمة إدارة التكاليف وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولتحقيق هذه الأهداف قام المسحال بتطبيق تصور مقترح لهذا النظام على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية ومستحضرات التجميل بقطاع غزة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن معظم تلك الشركات تعتمد الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، غير آخذة بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى سواء في نقل المواد الخام أو في التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع.

كما بينت الدراسة أن تكلفة المنتجات طبقاً لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما يؤدي إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة في النظام القائم، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج مدخل التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة.

### 11) دراسة (جعفر، 2003)، بعنوان: "قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى، دالة لقياس كفاءة الإداري فيه\_مستشفى البشير نموذجاً".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مستوى الاستخدام الأمثل لموارد المستشفيات المادية منها والبشرية لرفع جودة الخدمة الصحية بتكلفة أقل وتصميم نظام موحد لمحاسبة التكاليف بحيث يجري تطبيقه على عموم المستشفيات، كما هدفت أيضاً إلى تحديد مقومات قياس الكفاءة الإدارية للمستشفى.

وقد تم تطبيق هذه الدراسة على مستشفى البشير في العاصمة الأردنية/ عمان وذلك لأهميته، فحصة المستشفى من الأسرة تشكل 24% من مجموع أسرة مستشفيات وزارة الصحة في المملكة الأردنية الهاشمية وذلك حتى نهاية عام 2001. حيث قام جعفر بوضع نموذج مقترحٍ لدليل الحسابات في المستشفى كما وضع دليلاً مقترحاً لوحدات التكلفة في مراكز النشاط الرئيسية والمساعدة في المستشفيات بالإضافة إلى وضع قائمة تكاليف للخدمات الصحية في المستشفى، ومن ثمّ تمكن من وضع معادلة تساعد في قياس تكلفة علاج مريض/ سرير/ ليلة، وكذلك معادلة لقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة في المستشفى.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تبويب عناصر التكاليف وفقاً لحجم النشاط يعتبر من المصادر الهامة للمعلومات في نظام التكاليف بالمستشفى حيث يمكن استخدامها لعدة أغراض مثل الوقوف على تكلفة الطاقة غير المستغلة في المستشفى، وذلك عن طريق ضرب عدد الأسرة غير المشغولة×معدل التكلفة الثابتة للسرير/ ليلة، كما أن معرفة التكلفة الثابتة للسرير/ ليلة يعكس تكلفة المحافظة على الطاقة ( الخدمات ) لتكون جاهزة للاستخدام في أي وقت، أما فيما يتعلق بالتكلفة المتغيرة فقد خلص جعفر إلى نتيجة مفادها أن التكلفة المتغيرة هي الأساس في تحديد أسعار الخدمات العلاجية وكذلك في مجال اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على تصميم نظام موحد للتكاليف ، يشمل تطبيقه لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية الأخرى، وعلى مراحل زمنية ومكانية متدرجة بحيث يركز النظام الموحد على مجموعة من المقومات، تتمثل في توحيد الأسس التي تقوم عليها مفاهيم مراكز التكلفة ووحدات التكلفة، وأسلوب قياسها في مجال المستشفيات التي يجري تطبيق النظام فيها، وهو ما تفنقر إليه مستشفيات وزارة الصحة في الوقت الحاضر .

## 2-8-1 الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة (KEE, 2010)، بعنوان:

**"The Sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions".**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت قرارات الإنتاج التي تم التوصل إليها عبر استخدام التكلفة المستهدفة، تضيف قيمة اقتصادية للمنشأة. خاصة وأن الأصل في التكلفة المستهدفة أنها عبارة عن نظام لإدارة التكلفة صدمم كي يوجه اهتمام المنشأة نحو إنتاج المنتجات التي تضيف مستوى ربحي يبرر إنتاجها.

وقد تم مقارنة نموذج تكلفة مستهدفة تقليدي بأخر يشمل تكلفة التمويل، ومن ثم تحليل النموذجين ووضع مثال رقمي وتحليل بياني رياضي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي يعطي تقديرات منخفضة للتكلفة الحدية للأموال المستثمرة، وتقديرات مرتفعة للتكلفة الحدية للأموال النقدية المرتبطة بموارد الإنتاج. وهذا قد يؤدي إلى قبول منتجات ذات صافي قيمة حالية سالب، ورفض منتجات ذات صافي قيمة حالية موجب. وقد أظهر التحليل الرياضي أن هذه خاصية منهجية للنموذج وليست أمرا شاذًا، مما يدعو إلى القول بأن أحد أوجه القصور في التكلفة المستهدفة هو فشلها في دمج تكلفة التمويل عند اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج. مما قد يؤدي إلى حدوث خسائر اقتصادية، بعبارة أخرى يمكن القول أن نموذج التكلفة المستهدفة التقليدي ليس دائما فعالا في اتخاذ قرارات متعلقة بالإنتاج.

وقد أوصت الدراسة بعمل أبحاث مستقبلية تدرس التكاليف المستهدفة من جوانب مختلفة.

## 2) دراسة (Camacho, Rocha, 2008) بعنوان:

### "Target costing in hospital services: a study from a strategic cost management focus".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق مما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على خدمات المستشفى.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تطبيق أسلوب دراسة الحالة على مستشفى في مدينة مارينجا في البرازيل، وقد اقتصرَت الدراسة على قسم عمليات الولادة القيصرية وخاصة الغرف العادية التي تستخدم فيها المريضة التأمين الصحي، وقد تم استخدام مصادر بيانات متعددة مثل: الدراسة الاستقصائية والمقابلات والملاحظة المباشرة للأنشطة بالإضافة إلى تحليل وتفسير التقارير المالية والمحاسبية والإدارية الخاصة بقسم المستشفى الذي تم إجراء الدراسة عليه.

لقد تم توزيع الاستبيان على (50) امرأة بهدف التحقق من درجة أهمية كل خدمة يتم تقديمها لهن، أما للمقابلات فقد تم إجراؤها مع المسؤولين في القسم لمعرفة كيف يتم وضع الأسعار وحساب هامش الربح.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن وبنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أقسام المستشفى المختلفة، بل وأوصى كاماتشو وروتشا بضرورة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المستشفيات العامة والخاصة وحتى غير الربحية والجمعيات الخيرية.

## 3) دراسة (Kocsoy, et. al., 2008)، بعنوان:

### "Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إن كان يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية التركية، ومعرفة ما إذا كانت الشركات التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة تراعي قواعد تطبيق هذا الأسلوب مثل تلك المتعلقة بتوقعات العملاء، هامش الربح، التكلفة وتحديد السعر، تخفيض التكلفة والعمليات الإدارية.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة حيث تم توزيع استبانته على المدراء التنفيذيين في إدارات 500 شركة صناعية تركية وهذه الشركات مصنفة كأفضل 500 شركة صناعية مسجلة في غرفة تجارة اسطنبول لعام 2006.

وقد بينت النتائج الأولية للدراسة أن الشركات التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة أو لديها أسلوب مشابه تقوم بتحليل للسوق على نطاق واسع ولديها نظم معلومات تسويقية كما يتبعون استراتيجيات منافسة متوازنة، كما بينت أيضا أن تسعير المنتجات الجديدة بالاعتماد على التكلفة يشكل عائق أمام تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح. وقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية أكبر لتوقعات العملاء قبل تصميم المنتج، من أجل تحقيق الفوائد المتوقعة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

#### 4) دراسة (Okano, et. al., 1999)، بعنوان:

### "Implementing Brand Management in the Japanese Companies: Related with Target Cost Management".

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على كيفية معالجة العلامة التجارية من الناحية المحاسبية، وعلى بعض المعايير التي تساعد على التمييز بين الأصول غير الملموسة وبين الشهرة، بالإضافة إلى شرح كيف تتعامل الشركات اليابانية الكبرى مع إدارة العلامة التجارية وتوضيح كيف يمكن الدمج بين إدارة العلامة التجارية وإدارة التكلفة المستهدفة (أسلوب التكلفة المستهدفة)، وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى أنه لا يوجد في مبادئ المحاسبة اليابانية المقبولة عموماً أي معايير للتمييز بين الأصول غير الملموسة والشهرة، كما أن سوق الأوراق المالية الياباني لا يقبل بالاعتراف بالأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً. كما خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية التقليدية ركزت على مراحل العملية الإنتاجية، بينما أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على الربط بين تطوير المنتج والمحاسبة، ورغم ذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة لن يكون فعالاً بدون تطبيق الهندسة المتزامنة والإدارة من المنبع؛ ولذلك يجب أن يكون هناك جوانب سلوكية وتنظيمية واضحة لأسلوب التكلفة المستهدفة كي يتم تحديد متى يكون تطبيق كل منهما فعالاً.

## 9-1 أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

لقد تناولت الدراسات السابقة موضوع أسلوب التكلفة المستهدفة من جوانب مختلفة، إلا أن هذه الدراسة تأتي لمحاولة التوصل لتصور مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة خاص بشركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم)، وتم إجراء هذه الدراسة في ظل ظروف بيئية واقتصادية تختلف عن الظروف التي أجريت عليها معظم الدراسات السابقة، كما تم الاستفادة من المنهجية المستخدمة في الدراسات السابقة بما يتلاءم مع الظروف السائدة في قطاع غزة.

فمن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة نلاحظ أنه يمكن تصنيفها في فئتين:

1. دراسات أجريت على وحدات اقتصادية بيئتها تختلف عن بيئة الدراسة الحالية؛ فتلك الوحدات تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة خاصة، وتم الاستفادة من الناحية المنهجية المستخدمة في تلك الدراسات بما يتناسب مع الظروف السائدة في قطاع غزة.

2. دراسات أجريت في بيئة تتفق مع البيئة التي أجريت عليها هذه الدراسة إلا أنها لم تتناول التكلفة المستهدفة -موضوع الدراسة- وإنما تناولت مواضيع أخرى مثل نظام التكاليف المرتبط بالأنشطة، بينما الدراسة الحالية تناولت التكلفة المستهدفة في قطاع الصناعة الدوائية عبر دراسة حالة شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية (ميجافارم).

بالتالي نجد بأنه وعلى الرغم من أهمية الدراسات السابقة فإن الدراسة الحالية جاءت استكمالاً للدراسات السابقة في محاولة للتوصل إلى نتائج بحثية جديدة عبر تطبيق هذه الدراسة في بيئة مختلفة وباستخدام موضوع دراسة مختلف.

## الفصل الثاني

### التكاليف المستهدفة

- 1-2 المقدمة
- 2-2 مفهوم التكلفة المستهدفة
- 3-2 عوامل نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية
- 4-2 أوجه الاختلاف بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين غيره من الأساليب والمناهج التقليدية
- 5-2 دوافع الاتجاه نحو أسلوب التكلفة المستهدفة
- 6-2 خصائص وسمات تنظيمية تمنح أسلوب التكلفة المستهدفة صورة مثالية
- 7-2 مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة
- 8-2 أهداف وفوائد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة
- 9-2 أسباب عد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والانتقادات الموجهة إليه
- 10-2 خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
- 11-2 الدوائر التي تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة
- 12-2 أدوات تخفيض التكلفة المستخدمة في أسلوب التكلفة المستهدفة
- 13-2 عوامل تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
- 14-2 مناهج لحساب التكلفة المستهدفة
- 15-2 مجالات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية
- 16-2 تطوير المنتج الجديد وكيفية ارتباطه بالتكلفة المستهدفة

## 1-2 المقدمة:

إن للتطورات التكنولوجية السريعة أثراً في تغيير العديد من الأمور مثل: توقعات العملاء، قصر دورة حياة المنتج وزيادة المنافسة العالمية والتي بدورها أجبرت الشركات على بلوغ أهداف متعددة منها: التكلفة المنخفضة، الجودة العالية وقصر مدة الإنتاج على أن يتم تحقيق تلك الأهداف معاً وبأعلى مستوى ممكن. وبالتالي فإن استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يساعدها على تحقيق أهدافها، وأحد أهم هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة

(Kocsoy, et. al., 2008, p.78)(Kwah, 2004, p.7).

ويعود أصل أسلوب التكلفة المستهدفة إلى الحرب العالمية الثانية، فبسبب النقص في المواد الأولية قام المصنّعون في الولايات المتحدة الأمريكية ببذل جهد منظم لإنتاج المنتجات بأقل تكلفة ممكنة، وقد سمي هذا الإجراء بهندسة القيمة. ثم تبني اليابانيون هذا المفهوم وتوسعوا فيه، وفي عام 1960م نشأ أسلوب التكلفة المستهدفة الذي هو عبارة عن نظام طويل الأجل لتخطيط الأرباح موجه لإرضاء العملاء ويعتبر سعر بيع المنتج أحد أهم ركائز هذا الأسلوب (Leahy, 2007, p.2). وقد نشأ مصطلح التكلفة المستهدفة Target Costing لاحقاً، وهو ترجمة تقريبية للمصطلح الياباني الذي أطلق على هذا الأسلوب لإدارة التكلفة وتخطيطها (Shimizu & Lewis, p.9). أي يمكن اعتباره جزء من مفهوم واسع وهو إدارة التكلفة المستهدفة target cost management بدلاً من كونه جزءاً من إدارة تكاليف المنتج product cost management (Afonso, et. al., 2008, p.561).

ومنذ ذلك الحين أولى الأكاديميون والمتخصصون اهتماماً بالغاً بهذا المفهوم الياباني خاصة وأن الاقتصاد الياباني فاق الاقتصاد الغربي (الأوروبي والأمريكي) في تقدمه، وقد عزى هذا التقدم إلى تطبيق اليابانيين لأسلوب التكلفة المستهدفة في معظم القطاعات الصناعية (Jorissen, 2000, p.1). ويؤيد ما سبق أن الفكر القائم وراء أسلوب التكلفة المستهدفة يتفق مع النظرية الاقتصادية التي تقول بأنه يجب على الشركات ذات الأداء الجيد إنتاج وبيع الوحدات إلى أن يصبح الإيراد الحدي (الإيراد الإضافي الناتج عن بيع وحدة إضافية بناء على الطلب على المنتج) مساوياً للتكلفة الحدية أو التكلفة المتغيرة (التكلفة الإضافية الناتجة عن تصنيع أو إنتاج وحدة إضافية) علماً بأن السعر السوقي هو الذي يُحدث طلباً لتلك الأعداد المثلى من الوحدات

(Horngren, et. al., 2002, p.365). ولهذا أطلق عليه البعض سلاح اليابان السري والذكي (Ellram, 2002, p.234).

وقد تطور أسلوب التكلفة المستهدفة من أداة بسيطة للتحكم بتكلفة المشتريات إلى أداة شاملة لإدارة الأرباح حيث أصبح الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بحيث يتم تعظيم الأرباح طويلة الأجل، ولتحقيق هذا الهدف لا تقتصر التكاليف التي يأخذها أسلوب التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار على تكاليف الإنتاج بل جميع التكاليف التي تظهر في كافة دورة حياة المنتج، كما يتم تقليص تكاليف دورة حياة المنتج عبر تطبيق سلسلة القيمة من خلال تطوير علاقة تكاملية بين جميع أعضاء المؤسسة مثل الموردين، العملاء، والموزعين (Feil, et. al., 2004, p.13). وعلى الرغم من اسم هذا الأسلوب فإن التركيز عند تطبيقه يكون على متطلبات العميل بصورة أكبر من التركيز على التكلفة، حيث يتم النظر إلى التكاليف على أنها مظلة اقتصادية، في حين ينظر إلى متطلبات العميل على أنها قيود تنافسية ملزمة (Lockamy & Smith, 2000, pp.210- 211).

## 2-2 مفهوم التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر عملية مختلفة تماماً عن المنظور التقليدي سواء من ناحية الفكر أو التطبيق من حيث تصميم وتسعير المنتج، وتحديد وإدارة التكاليف، فعلى الرغم من وصفه بأنه أسلوب لإدارة الأرباح والتكاليف فإنه يعتبر عملية متكاملة؛ حيث يتطلب تطبيقه توظيف أساليب إدارة التكاليف الحديثة والتقليدية بالإضافة إلى التسويق والإنتاج، والتقنيات الهندسية كما هو موضح في شكل (2.2). فهو يملك خواص منهج أو نظام أكثر من كونه مجرد أسلوب أو تقنية (Kocsoy, et. al., 2008, p.79).

ولقد عرف (القباني، 2010، ص 381) التكلفة المستهدفة بأنها: التكلفة التقديرية لوحدة المنتج خلال مدة زمنية طويلة، وتساعد الشركة على تحقيق دخل تشغيلي مستهدف للوحدة عندما تباع بسعر مستهدف. كما عرفت بأنها: أسلوب استراتيجي يهدف إلى تخطيط تكلفة منخفضة للمنتجات الجديدة مع ضمان جودة المنتج والوفاء بمتطلبات العملاء، من خلال دراسة كل البدائل الممكنة والتي تساعد على تخفيض التكلفة في مراحل تصميم وتطوير وإنتاج المنتج (فودة، 2007،

ص209)، وعرفت أيضاً بأنها: عملية تحديد أقصى تكلفة مسموح بها لمنتج جديد ومن ثم تطوير نموذج أولي يمكن تصنيعه في حدود أعلى تكلفة مستهدفة محسوبة (Garrison & Noreen, 198, p.198)(Horngren, et.al., 2011, p.813)، أما (ريشو، 2009، ص10) فقد عرفها بأنها: التكلفة المرغوبة والتي يحكمها سعر تنافسي وأرباح منشودة، كما عرفت بأنها: طريقة لإدارة التكلفة تُعدُّ بأرباح أكبر وإرضاء للعملاء بصورة أكبر مما يمكن أن تقدمه أنظمة التكاليف التقليدية (Leahy, 2007, p.1)، أما (أبو عودة، 2010، ص24) فقد عرّف التكلفة المستهدفة بأنها: إحدى أهم أدوات إدارة التكاليف الحديثة والتي تساعد المنشأة على المنافسة وتحقيق الأرباح التي ترغب بها عن طريق خفض تكاليف الإنتاج مع المحافظة على الجودة والتنبؤ بنجاح سوق الخدمة والمنتج قبل الإنتاج وذلك لتحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية، وقد تم تعريف التكلفة المستهدفة للوحدة بأنها: تقدير طويل الأجل لتكلفة وحدة منتج أو خدمة، يساعد المنشأة في تحقيق ربح تشغيلي مستهدف عندما يتم بيع الوحدة بسعر مستهدف (Horngren, 2002, p.246) (Hilton, 2002, p.372) . et. al., 2002, p.372).

ويعتبر بأنه مفهوم للتكلفة المبنية على التسعير بدلا من التسعير المبني على التكلفة (Maher, et.al., 2006, p.83).

وبناء على ما سبق يمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه: نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف، يساعد المنشأة على تحقيق الأرباح التي تصبو إليها وتلبية احتياجات العملاء من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية، كما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

**2-3 عوامل نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات اليابانية** (Feil, et. al., 2004, pp.16-18)

1. قيادة الإدارة العليا Top management leadership: فالقدرة على الموازنة بين جميع الموظفين وفلسفة الإدارة العليا للشركة يعتبر عاملاً مهماً عند تطبيق أسلوب مرادف لأسلوب التكلفة المستهدفة وهو "Genka Kaizen" بنجاح؛ فتأييد الإدارة العليا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أوجد الوعي اللازم تجاه هذا الأسلوب ومكن الفريق القائم على تطبيقه من الاستفادة من الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف.

2. توجيه الموظفين نحو العمل كفريق Team-Orientation of employees: وهذا الأمر هو جزء من طريقة حياة اليابانيين، حيث تكون الجماعة دائماً في اليابان مقدمة على الفرد وفي نظر اليابانيين لا يمكن حل أي مهمة معقدة بواسطة قرارات فردية، وكل ذلك يظهر في عمليات اتخاذ القرارات والتواصل اليابانية.

3. الالتزام بالعمل Commitment to work: فسلوك الموظفين اليابانيين تجاه عملهم وشركتهم هو أحد الظواهر الملحوظة عند دراسة الأعمال اليابانية، وقد أثبتت الدراسات أن غالبية اليابانيين يشعرون بأن العمل مقدم لديهم على العائلة، ويمكن ملاحظة هذا الإحساس بالواجب من خلال استعداد الموظفين اليابانيين للعمل لساعات طويلة وأخذهم لإجازات قصيرة.

4. الثقة المتبادلة Mutual Trust: الإدارة في اليابان تتركز على العنصر البشري، وبالتالي يكون الاهتمام منصباً على بناء ثقة متبادلة بين المديرين والموظفين والموردين، وهذه الثقة المتبادلة يتم دعمها عبر تطبيق عوامل وظيفية واضحة مثل الاستقلالية، المشاركة، التعاون والمرونة. فبدون هذه الثقة لن تحافظ الشركة على ولاء الموظفين لها ولن يحافظ الموظفون على وظائفهم.

5. المحاسبة الإدارية Management accounting: يلاحظ على المحاسبة الإدارية اليابانية احتواؤها على جوانب سلوكية، فهي لم تصمم فقط لإخراج معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات استراتيجية وإنما هدفت إلى دفع الموظفين نحو التصرف وفق استراتيجية الشركة ودفعهم نحو التفكير الاستراتيجي، ويتم الوصول لهذا الهدف عبر الاستخدام المكثف للمقاييس غير المالية والتأكد من أن المعلومات المالية المقدمة من دوائر الرقابة تم إرسالها بشكل سريع وكامل لكافة الموظفين، بحيث يفهم الموظفون مدى تأثير عملهم الفردي على النتائج المالية للشركة.

6. التعليم Education: حماسة اليابانيين للتعليم معروفة والشركات اليابانية تسعى باستمرار نحو تطوير الموظفين من خلال التعليم المستمر والتدريب المكثف وتدوير الموظفين المستمر، والتعليم في اليابان مبني على قاعدة "التعلم عن طريق العمل والتجربة" وهذا يؤدي إلى تغيير مستمر بالإضافة إلى إدراك مدى تأثير سلوك الفرد على البيئة التي يعيش فيها، وأسلوب التكلفة المستهدفة يتميز بوجهة نظر شاملة تعكس التوجه السابق.

7. وجود علاقات جيدة بين الشركات (كيرتسو Keiretsu): يتميز الاقتصاد الياباني بتطبيقه لاستراتيجية تدعى "Keiretsu"، وهي استراتيجية تقوم على تكوين تعاون قوي بين شركات منفصلة قانونياً لكن تربطها علاقات مالية وثيقة أو تقاليد مشتركة، وهذا التعاون يساعد على

دمج الموردين مع عملية تطوير المنتج والتي هي عنصر أساسي من عناصر أسلوب التكلفة المستهدفة.

8. شبكة المعلومات Information Network: تملك الشركات اليابانية شبكة معلومات ممتازة مع العملاء والموردين مما يساعد على وجود أسلوب بحث سوقي جديد يتميز بكم مكثف من المعلومات الراجعة إلى المنتجين حول ملاحظات العملاء المتعلقة بالمنتجات الحالية الموجودة في السوق، أي أن الشركات اليابانية تكون مزودة بمعلومات كثيرة ناتجة عن التعاون المكثف مع الموردين والمشتريين وليست ناتجة فقط عن الأبحاث السوقية الاعتيادية.

أما McMann and Nanni فقد لخصا خمسة محاور رئيسة تتعلق بالمحاسبة الإدارية اليابانية وهي كالتالي (Shimizu & Lewis, 1998, p.8):

1. تقييم الأعمال بناء على وجهات النظر الموجودة في السوق، وهذا يعني أن على الشركات زيادة معرفتها بالعملاء كي يزيد فهمها لاحتياجات السوق ولكي تلائم المنتجات بالشكل الذي يرضي العملاء، خاصة وأن مراقبة المنافسين عامل أساسي لفهم واكتساب الوعي فيما يتعلق بالأسواق.

2. التركيز على جودة العمل.

3. استخدام الفاقد "waste" كمقياس للتكلفة.

4. التطوير المستمر في كيفية إنجاز العمل.

5. التواصل بين المستويات المختلفة بصورة رأسية وأفقية في آن واحد.

وترى الباحثة ضرورة توفر أكبر عدد ممكن من عوامل النجاح المذكورة أعلاه في الشركات الفلسطينية؛ فمن الضروري تأييد الإدارة العليا لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتوجيه الموظفين نحو العمل كفريق بالإضافة إلى تطوير المحاسبة الإدارية الفلسطينية بحيث لا تقتصر مخرجاتها على المقاييس المالية وإنما يتم ربطها بجوانب سلوكية، وضرورة بناء شبكة معلومات تربط الشركات الفلسطينية بالعملاء والموردين مما يساعد على وجود أسلوب بحث سوقي قادر على تزويد تلك الشركات بكم كبير من المعلومات التي تساعد على تطوير منتجاتها.

## 2-4 أوجه الاختلاف بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين غيره من الأساليب والمناهج التقليدية:

يختلف أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عن غيره من الأساليب التقليدية في عدة جوانب، منها:

1. أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على تقييم التكاليف الفعلية عن طريق مقارنتها بمعيار أو مقياس، أي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يميل لكونه أكثر عمقا ويوفر فرصة للحصول على منهج جديد بصورة كاملة ومبتكرة بينما الأساليب التقليدية تميل إلى قبول هيكل التكاليف الموجود وتساعد فقط في تخفيض التكاليف الإضافية (Hergeth, 2002, p.3).
2. أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أكثر تعمقاً من الأساليب الأخرى حيث إن التكلفة المستهدفة يتم تحديدها في البداية ثم يتم تصميم المنتج بطريقة تساعد على التوصل إلى التكلفة المستهدفة أما الأساليب الأخرى فيتم فيها تصميم المنتج ومن ثم يتم حساب تكاليفه (Leahy, 2007, p.1) (Garrison & Noreen, 2003, p.814) (Kocsoy, et. al., 2008, p86). فمن خلال تطبيق هذا الأسلوب يتم تحديد السعر أولاً ثم يتم تحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهذا عكس الطرق التي يتم فيها تحديد تكلفة المنتج وسعر البيع بصورة تقليدية (Hilton, 2002, p.670).
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يستلزم نظاماً لتقدير التكاليف قادراً على تقديم مستوى متزايد من الدقة منذ مرحلة التفكير في إنتاج المنتج وحتى إنتاجه، بالإضافة إلى قدرته على القيام بتخطيط شامل للتكاليف (Kocsoy, et. al., 2008, p.86).
4. أسلوب التكلفة المستهدفة يركز على كافة التكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج أما أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية فتركز فقط على تكاليف مرحلة الإنتاج ولا تلقي اهتماماً كافياً لتكاليف دورة حياة المنتج الأخرى (Hilton, 2002, p.671).

## 2-5 دوافع الاتجاه نحو أسلوب التكلفة المستهدفة:

لقد تم تطوير أسلوب التكلفة المستهدفة والاتجاه بقوة نحو استخدامه بسبب وجود الخصائص التالية في الأسواق والتكاليف:

1. معظم الشركات لا تتحكم بصورة كبيرة في أسعار المنتجات، حيث إن السوق (العرض والطلب) هو الذي يحدد الأسعار بشكل فعلي، والشركة التي تتجاهل هذا الواقع تتعرض للمخاطر، أما أسلوب التكلفة المستهدفة فيأخذ سعر السوق المتوقع بعين الاعتبار (Garrison & Noreen, 2003, p.814).
2. يتم تحديد معظم تكاليف المنتج في مرحلة الإنتاج، فما أن يتم تصميم المنتج وإرساله للإنتاج الفعلي يصعب تخفيض التكاليف بصورة كبيرة، وباستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تصبح الفرصة أكبر لتخفيض التكاليف في مرحلة التصميم عبر استخدام أجزاء غير باهظة الثمن مع المحافظة على منتج قوي وجدير بالثقة (Garrison & Noreen, 2003, p.814).
3. حدة المنافسة بين الشركات، حيث إن تبني تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرتبط طردياً مع زيادة حدة المنافسة في السوق؛ فكلما زادت حدة المنافسة كلما زاد الاتجاه نحو تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (Ax, et. al., 2008, p.92).

## 2-6 خصائص وسمات تنظيمية تمنح أسلوب التكلفة المستهدفة صورة مثالية:

- هناك ثلاث خصائص وسمات وعمليات تنظيمية تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة مثالية، وهي (Burrows, et. al., 2010, pp. 7-8):
1. اتساق Contextual: إن أسلوب التكلفة المستهدفة جزء لا يتجزأ من عملية الموازنة الرأس مالية والتي تستهدف الوصول إلى تكاليف تنافسية تتعلق بدورة حياة المنتج بكاملها في ظل أسواق يسودها التنافس الشديد، حيث يكون السعر نقطة البداية لتطوير منتجات جديدة غير معقدة نسبياً أو للحصول على بدائل للإنتاج.
  2. تنظيمي Organizational: يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب متعدد التخصصات فهو يتعدى الحدود الرسمية للمنشأة ويرتبط بسلسلة التوريد بكاملها، حيث يشمل التسويق، والهندسة (بما فيها هندسة القيمة)، والتصنيع، والتوريد بالإضافة إلى الوظائف المالية ولكن بدرجة محدودة.

3. انتقالي Temporal: يتكون أسلوب التكلفة المستهدفة من خطوات متتابعة ومتكررة، ابتداء من الاقتراح الأولي الخاص بالإنتاج انتقاليًا إلى عملية اتخاذ قرار الاستثمار ثم تخفيضات التكاليف المقررة ويتبعها القيام بجهود مستمرة تهدف إلى زيادة التوفير في التكاليف عبر متابعة العملية الإنتاجية وعمليات التحسين المستمر (Kaizen) خلال دورة حياة المنتج بكاملها.

## 2-7 مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:

لقد اعتبر (Hilton, 2002, pp. 670- 671) أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتضمن سبع

مبادئ رئيسية وهي:

1. يتم حساب التكلفة بناء على السعر: أسلوب التكلفة المستهدفة يُحدد التكلفة المستهدفة عبر تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج أولاً، ومن ثم يتم طرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف فنحصل على التكلفة المستهدفة وهي التكلفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها. هذه العلاقة البسيطة والاستراتيجية في آن واحد يتم التعبير عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف.}$$

2. يركز على العميل: كي يطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح على الإدارة الاستماع لعملاء الشركة؛ ما هي المنتجات التي يريدونها؟ وما هي الميزات المهمة بالنسبة لهم؟ وما هو المبلغ الذي هم مستعدون لدفعه مقابل مستوى محدد من جودة المنتج؟. أي أن على الإدارة بذل جهد كبير في التحري عن التغذية الراجعة للعملاء ومن ثم تصميم المنتجات بصورة ترضي طلب العميل وبيعها بالسعر الذي يكون العميل مستعداً لدفعه.

3. يركز على تصميم المنتج: هندسة التصميم هي عنصر أساسي في أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يقع على عاتق المهندسين تصميم المنتج من الألف إلى الياء بحيث يتم إنتاجه بتكلفة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة، وللقيام بذلك عليهم تحديد المواد الخام والعناصر الأساسية التي سيتم استخدامها بالإضافة إلى العمالة، والآلات وعناصر أخرى من عناصر العملية الإنتاجية، أي أنه يجب أن يصمم المنتج بصورة تجعله قابلاً للتصنيع.

4. يركز على تصميم العملية الإنتاجية: يجب تصميم جوانب عملية الإنتاج والتحقق منها بالإضافة إلى أخذ التكلفة المستهدفة للمنتج بعين الاعتبار كي تضمن الشركة إنتاج المنتج بأكبر فعالية ممكنة؛ ومن هذه الجوانب: الموارد البشرية، والتكنولوجيا، ومصادر الاستيراد العالمية وغيرها.

5. فرق متداخلة المهام: كي يتم إنتاج المنتج بتكلفة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة هذا يتطلب مشاركة أشخاص من وظائف عديدة ومختلفة في الشركة، مع مراعاة أن وظيفة هذه الفرق لا تقتصر على مشاركة الخبرات فقط وإنما يتحملوا مسؤولية العملية الإنتاجية بأكملها.
6. دورة حياة التكاليف: عند تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، على المحللين الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تضمين جميع تكاليف دورة حياة المنتج، بما فيها تكاليف التخطيط، وتصميم الفكرة، والتصميم الأولي، والتصميم المعمق، والفحص، والإنتاج، والتوزيع، وخدمة الزبائن.
7. توجيه سلسلة القيمة: أحياناً تكون التكلفة المخططة لمنتج جديد أعلى من التكلفة المستهدفة، وبالتالي تتجه الجهود نحو حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة بهدف خفض التكلفة، إن إلقاء نظرة عن كثب على كل سلسلة القيمة الخاصة بالشركة يساعد المدراء على المفاضلة بين بدائل تخفيض التكاليف المتاحة.

## 2-8 أهداف وفوائد استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة:

هناك العديد من الأهداف والفوائد التي يمكن الحصول عليها نتيجة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، فقد ورد في دراسة (Ibusuki & Kamininski, 2007, p.460) أن لأسلوب التكلفة المستهدفة هدفين هما:

1. تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة بحيث يصبح من المضمون الحصول على مستوى الربح المطلوب، مع المحافظة على الجودة وعدم تجاوز المدة المحددة للإنتاج بالإضافة إلى السعر المطلوب من قبل السوق.
2. حث جميع الموظفين على بلوغ الربح المستهدف خلال فترة تطوير المنتج الجديد، عن طريق تحويل أسلوب التكلفة المستهدفة إلى نشاط لإدارة أرباح المنشأة بأكملها، عن طريق توظيف موهبة الابتكار والإبداع لدى موظفي العديد من الدوائر لوضع عدد من الخطط البديلة التي تساعد على تحقيق تخفيضات عالية في التكاليف.

وقد أضاف (Slater, 2010, p.52) عدة فوائد يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيق

أسلوب التكلفة المستهدفة ومنها:

1. يسلط الضوء على مشاكل أخرى في مجالات متعددة مثل الشراء.
2. يطور من فهم طبيعة التكاليف المرتبطة بالمنتجات والخدمات، مما يمكّن من التعرف المبكر على المشكلات التي يمكن أن تظهر في العملية الإنتاجية ومعالجتها قبل تكبد تكاليف لا فائدة منها.
3. يركز على المستخدمين النهائيين للخدمة أو المنتج.
4. يشجع المسؤولية على إدارة التكاليف بشكل جيد؛ فهو أسلوب متعدد التخصصات بحيث يقوم موظفين من دوائر متعددة بتحليل التكاليف.
5. يوفر الإطار الذي يركز على سلسلة التوريد على نطاق أوسع.
6. يساعد على تحليل أثر الخدمات الجديدة في المنظمات على الخدمات القائمة.
7. يضمن الحصول على أداء مالي مرضٍ عبر تطوير أهداف حقيقية ومحددة.

وقد ذكر (Forsman & Lindgren, 2006, p.i) بأن هدف أسلوب التكلفة المستهدفة تقليل خطر إطلاق منتجات غير مربحة.

أما (Yalcin, 2011, p.119) فقد اعتبر بأن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على استبعاد أي تغييرات قد تطرأ خلال العملية الإنتاجية وتؤدي إلى زيادة الوقت والتكاليف، مما يسرع في عملية إنتاج المنتج وتوصيله إلى السوق، على الرغم من أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى استهلاك وقت أكبر في مرحلة التصميم.

كما أن من فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بفعالية إزالة الحواجز التي تُضعف التواصل بين الموظفين، حيث إن من أهداف المحاسبة الإدارية حث الموظفين على العمل الجاد والابتكار وتوفير الأدوات التي تمكن الموظفين من العمل بصورة صحيحة (Feil, et. al., 2004, p.12).

ومما سبق يتضح لدينا بأن أسلوب التكلفة المستهدفة مفيد في العديد من الجوانب والعمليات فهو يتعدى كونه مجرد حسابات مالية (Carlsson-Wall, et. al., p.8) بل يمكن النظر إليه على أنه فلسفة محاسبية جديدة كلياً (Zegordi & Jariri, 2008, p.407)، فهو ليس جهداً مستقلاً؛ وإنما هو عملية يتولى أداؤها بفعالية فرق متعددة الوظائف بحيث ترتبط تلك

الفرق مع عمليات أخرى ذات قيمة إضافية مثل: الإشراف المبكر للموردين في عملية التصميم، تحليل القيمة، وهندسة القيمة (Ellram, 2002, p.243).

## 2-9 أسباب عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والانتقادات الموجهة إليه:

رغم الفوائد التي يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يُلاحظ أن قلة من الشركات وخاصة في الدول النامية تستخدم هذا الأسلوب، وهذا راجع للأسباب التالية (Dekker & Smidt, 2003, p.300)، (Helms, et. al., 2005, p.51):

1. بسبب طبيعة الشركة التي لا تساعد على تطبيقه بصورة جيدة.
2. عدم الاطلاع الكافي على هذا الأسلوب.
3. طول المدة الزمنية التي يتم فيها تجميع البيانات.
4. طول المدة الزمنية اللازمة للتحليل وإعداد التقارير.
5. ارتفاع تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
6. عوائق ثقافية ومنها عدم التعاون بين الإدارات المختلفة.
7. عوائق تنظيمية ومنها صعوبة تشكيل فرق تقوم بأداء عمل منظم.
8. عدم قدرة نظم معلومات المنظمات على التكامل مع كافة إدارات المنشأة.

وعلى الشركات التغلب على هذه الأسباب وتحملها إن رغبت في الحصول على بيانات دقيقة ومنتجات عالية الجودة؛ فعلى سبيل المثال عادة ما يؤدي تطبيق العملية الإنتاجية بدقة إلى زيادة التكاليف لكن يؤدي ذلك وفي نفس الوقت إلى تقديم منتجات عالية الجودة مما يقلل من الفاقد من المنتجات الذي قد ينجم عن رداءة الإنتاج (Wu & Yu, 2007, p.430).

هذا فيما يتعلق بأسباب عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أما فيما يتعلق بالانتقادات فقد وجهت إلى هذا الأسلوب بعض الانتقادات؛ شأنه في ذلك شأن غيره من الأساليب المحاسبية والإدارية المختلفة، ومن تلك الانتقادات ما أورده (Slater, 2010, p.53) في دراسته وتم إيجازها في النقاط التالية:

1. يستغرق تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وقتاً أطول في مرحلة تطوير المنتج؛ ويرجع السبب في ذلك إلى المغالاة في التركيز على مرحلة التصميم وبالتالي زيادة الفترة الزمنية التي تلزم لإطلاق المنتج في السوق.
2. إرهاق وإحباط شديد لدى الموظفين بسبب التعرض لضغط كبير من أجل تحقيق الأهداف المطلوبة.
3. إرباك السوق والذي ينجم عن الاهتمام المبالغ فيه لمتطلبات العميل مما يؤدي إلى زيادة سريعة في النماذج المختلفة من المنتج بسبب إضافة ميزات إضافية متعددة له.
4. صراع تنظيمي بسبب شعور بعض الدوائر بأنهم يتحملون جزءاً كبيراً من المسؤوليات على خلاف غيرهم من الدوائر الأخرى في المنشأة.
5. يركز اهتمامه على مسببات التكاليف ويغفل مسببات العوائد.
6. يستهلك تطبيقه الكثير من الوقت.
7. إن أسلوب التكلفة المستهدفة خطي وبيروقراطي بشكل كبير بمعنى أن السلطة في تطبيقه تتركز في أيدي جماعات معينة من الموظفين.
8. مفصلٌ للغاية.
9. فشل أسلوب التكلفة المستهدفة في أخذ تكلفة رأس المال (Cost of Capital) بعين الاعتبار عند أخذ قرارات تتعلق بالإنتاج (Kee, 2010, p.211).
10. يعتبر أحد أهم الأسباب وراء حصول العملاء على منتجات خالية من الجودة بسبب استخدام مكونات وعناصر إنتاج رخيصة الثمن بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة (Drotar, 2010, p.1).

## 2-10 خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

من المفترض أن عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة عملية تفاعلية، بمعنى أن معظم الأنشطة في هذه العملية تحدث في نفس الوقت أو بشكل متوازي (Hergeth, 2002, p.3). وقد لخص (Krueger & Hergeth, 2006, p.2) خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشكل رقم (1.2).

## شكل (1.2): خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.



المصدر: Krueger & Hergeth, 2006, p.2

وبالنظر إلى الخطوات السابقة نجد أنها خطوات رئيسة غير مفصلة، ولمعرفة الخطوات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب تكلفة مستهدفة شامل في أي منظمة يجب اتباع الخطوات العشر التالية (Crow, 2002, pp. 2-3):

1. إعادة توجيه الثقافة والعادات Re-orient culture and attitudes: وهي الخطوة الأولى والأكثر تحدياً حيث يتم فيها إعادة توجيه التفكير نحو التسعير المبني على السوق وإعطاء الأولوية لاحتياجات العميل، بدلاً من الاعتماد فقط على المتطلبات التقنية كأساس لتطوير المنتجات.

2. تحديد السعر المستهدف بناء على السوق Establish a market-driven target price: بحيث يتم تحديد سعر مستهدف بناء على عوامل مرتبطة بالسوق مثل: حصة الشركة السوقية من إجمالي السوق، لستراتيجية اختراق السوق والأعمال، والمنافسة ومدى تأثير السعر بها. فإن كانت الشركة تستجيب لطلب شراء مقابل سعر معروض من قبل المشتري، فإن السعر المستهدف سيكون مبنياً على السعر المعروض مع الأخذ بعين الاعتبار قدرة العميل على الدفع وتحليل للحالة التنافسية.

3. تحديد التكلفة المستهدفة Determine the target cost: بعد تحديد السعر المستهدف يتم استخدام ورقة عمل لحساب التكلفة المستهدفة، حيث يتم طرح هامش الربح المعياري واحتياطات الضمان وأي مخصصات لا يمكن السيطرة عليها أو مراقبتها بالإضافة إلى أي تكاليف تطوير غير متكررة الحدوث، يتم طرح كل ما سبق من السعر المستهدف فتحصل الشركة على قيمة التكلفة المستهدفة.

4. الموازنة بين التكلفة المستهدفة والمتطلبات Balance target cost with requirements: قبل الانتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة يجب أخذ متطلبات المنتج بعين الاعتبار. خاصة وأن أكبر فرصة للسيطرة على تكاليف المنتج تكون من خلال الإعداد السليم للمتطلبات والمواصفات، وللقيام بذلك يجب الانتباه جيداً لما يحتاجه العميل واستخدام التحليل المشترك لفهم القيمة التي يضعها العملاء لأي إضافات في المنتج بالإضافة إلى استخدام تقنيات تساعد في المفاضلة بين المتطلبات المختلفة للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة.

5. تخطيط عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتأسيس عمل جماعي في المنظمة Establish a target costing process and a team-based organization: لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يلزم تخطيط عملية واضحة ومحددة جيداً، بحيث يتم دمج الأنشطة والمهام معاً. كما يجب أخذ التكاليف المستهدفة بعين الاعتبار في وقت مبكر واستباقي عند القيام بالتخطيط. علاوة على ذلك يلزم وجود منظمة قائمة على العمل الجماعي بحيث يتم دمج التخصصات الأساسية مثل التسويق، الهندسة، التصنيع، الشراء، المالية، بحيث تكون المسؤوليات اللازمة لدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة معرفةً وبوضوح.

6. تبادل الأفكار وتحليل البدائل Brainstorm and analyze alternatives: ثاني أهم فرصة لتخفيض التكاليف تكون عبر النظر في أفكار متعددة وتصاميم مختلفة للمنتج ولعمليات التصنيع والدعم في كل مرحلة من مراحل دورة التطوير، وهذه الفرصة يمكن تحقيقها عندما يتم أخذ بدائل مبدعة بعين الاعتبار مقرونة بتحليل منظم وأساليب لاتخاذ القرارات.

7. إنشاء نماذج لتكلفة المنتج بحيث تدعم اتخاذ القرارات Establish product cost models to support decision-making: تعتبر نماذج تكلفة المنتج وجداول التكاليف أدوات لتقييم الآثار المترتبة على كل بديل من البدائل المختلفة الخاصة بأفكار وتصميم المنتج. وتعتمد هذه النماذج خلال مرحلة التطوير المبكرة على تقديرات بارامترية أو تقنيات مماثلة،

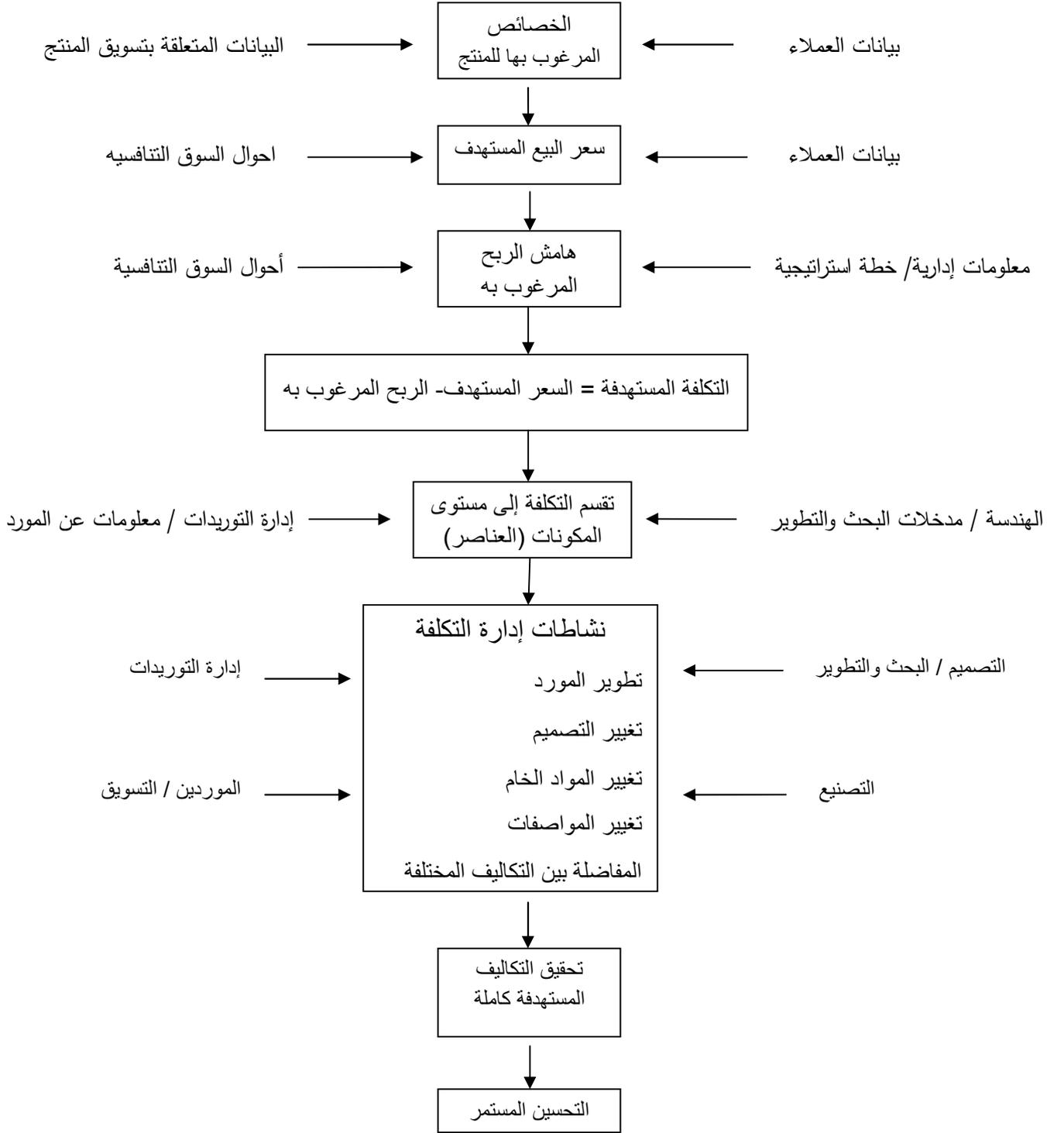
وعندما يصبح المنتج والعملية أكثر وضوحاً يتم بناء هذه النماذج باستخدام الهندسة الصناعية أو أساليب تقديرية أخرى. كما يمكن استخدام ورقة عمل خاصة بالتكلفة المستهدفة للإلمام بعناصر تكلفة المنتج المختلفة، ومقارنة البدائل، وتتبع التغيرات في التقديرات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير.

8. استخدام أدوات لتخفيض التكاليف Use tools to reduce costs: استخدام أدوات ومنهجيات تتعلق بالتصميم من أجل التصنيع والتجميع والتصميم من أجل الفحص والاختبار بالإضافة إلى تحليل القيمة أو التحليل الوظيفي. ويجب أن تحتوي هذه المنهجيات على إرشادات، وقواعد بيانات، وتدريب، وإجراءات وأدوات تحليلية داعمة.

9. تخفيض التكاليف غير المباشرة Reduce indirect cost application: غالباً ما تشكل التكاليف غير المباشرة ما نسبته 30-50% من تكاليف المنتج، ولذلك على المنشأة دراسة هذا الجزء المهم من التكاليف وإعادة هندسة العمليات الإدارية غير المباشرة وتخفيض أي تكاليف لا تضيف قيمة، هناك قصور بشكل عام في فهم الموظفين في مجال التطوير للعلاقة بين التكاليف غير المباشرة للمنتج وقرارات عملية التصميم التي يتخذونها. إن استخدام أسلوب التكاليف المرتبط بالأنشطة (ABC) وفهم مسببات التكلفة في المنظمة يمكن أن يساعد على فهم كيف يمكن أن تؤثر قرارات التصميم في التكاليف غير المباشرة، مما يساعد على تقادي أي تكاليف غير مباشرة غير ضرورية.

10. قياس النتائج والمحافظة على اهتمام وتركيز الإدارة Measure results and maintain management focus: يجب مقارنة التكاليف المقدرة الحالية بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير، كما تحتاج الإدارة لتركيز انتباهها من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة وتقييم مدى أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بالنسبة للمنظمة.

شكل (2.2): عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.



المصدر: (Jariri & Zegordi, 2008, p.407).

## 11-2 الدوائر التي تطبق خطوات التكلفة المستهدفة:

لقد حدّدَ (Brewer, et. al., 2007, p.477) خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والدوائر التي تؤدي كل خطوة كما يلي:

1. ماذا سيدفع العملاء مقابل هذا المنتج؟ دائرة بحوث السوق.
2. ما هي قيمة التكلفة المستهدفة بالنسبة للمنشأة؟ الدائرة المالية.
3. كيف يمكن أن نصمم المنتج بما لا يتجاوز التكلفة المستهدفة؟ دائرة المشاريع الهندسية.
4. تصنيع المنتج. دائرة إدارة العمليات.

## 12-2 أدوات تخفيض التكلفة المستخدمة في أسلوب التكلفة المستهدفة:

في معظم الأحيان تجد المنشآت التي تستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن التكلفة المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة وفي هذه الحالة يكون على المنشأة اختيار بديل من البدائل التالية (Barfield, et. al., 2002, pp.719-720):

1. تغيير تصميم المنتج أو العملية الإنتاجية من أجل تخفيض التكلفة.
2. القبول بهامش ربح أقل من هامش الربح المرغوب فيه.
3. قد تقرر المنشأة عدم دخول سوق ذلك المنتج في الوقت الحالي بسبب عدم قدرتها على تحقيق هامش الربح المرغوب به.

وسيتّم توضيح بعض الأدوات التي يمكن للمنشأة أن تستخدمها من أجل تحقيق البديل الأول وهو تخفيض أو تحجيم التكلفة، وينبغي على المنشأة اختيار الأداة المناسبة، علماً بأن المنشأة قد تستخدم بعض تلك الأدوات بشكل منفرد أو قد تستخدم أكثر من أداة في آن واحد من أجل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح (Kulmala, et. al., p.2)، وتم استعراض بعض تلك الأدوات فيما يلي :

### 1. هندسة القيمة (VALUE ENGINEERING):

وهي على رأس الأدوات المستخدمة في تخفيض التكلفة وسيتّم توضيحها بشيء من الإسهاب نظراً لأهميتها.

لقد عرفت جمعية مهندسي القيمة الأمريكيين هندسة القيمة على أنها تطبيق منهجي لتقنيات محددة، يتم عبرها تحديد كل وظيفة من وظائف المنتج أو الخدمة ووضع قيمة مالية لهذه الوظيفة وتقديم الوظائف الضرورية بدقة وبأقل التكاليف؛ ويقصد بالوظيفة هنا أي إضافة تجعل المنتج يعمل أو يباع (Jariri & Zegordi, 2008, pp.406-407). وعرفت بأنها تقييم منهجي لجميع وظائف سلسلة القيمة للأعمال، بغرض تخفيض التكاليف مع المحافظة على إرضاء احتياجات العملاء. فهندسة القيمة يمكن أن ينتج عنها تحسينات في تصاميم المنتج، تغييرات في مواصفات المواد الخام، أو تعديلات في طرق العملية التشغيلية (Horngren, et. al., 2002, p.373). إن الانتقال من التركيز على التسعير المحدد بناء على التكاليف إلى التكاليف المحددة بناء على التسعير (التكلفة المستهدفة) سيدفع الشركات إلى دراسة التكاليف المرتبطة بالسلسلة الاقتصادية بكاملها مما يضمن الحصول على عوائد أفضل على الاستثمار، حيث سيكون على الشركة تمييز أي حلقة من حلقات السلسلة يجب القيام بها بفاعلية أكبر لتحسين أداء وظيفة محددة وبالتالي تحصيل أرباح أكبر (Jacobs, 2004, p.81).

وبالنظر إلى مجتمع الأعمال الياباني يُلاحظ أن أسلوب التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية مترابطة مع هندسة القيمة، والتحليل الوظيفي، ورقابة التكاليف بين المنظمات، وقد أصبحت فوائد أسلوب التكلفة المستهدفة واضحة عندما أصبح هناك اندماج واضح بين العمليات المذكورة (Jorissen, 2000, p.307).

قد يحصل التباس لدى الكثيرين بين مفهومي هندسة القيمة وخفض التكاليف، وهذه نظرة غير صائبة، فلا ينبغي النظر إلى هندسة القيمة على أنها أسلوب لخفض التكاليف عن طريق إلغاء جزء من مشروع أو عنصر في منتج أو تخفيض في مجال العمل، كما أنها ليست عملية استبدال منتج بأخر أقل ثمناً عند مواجهة عجز مالي؛ إنما هي تحليل للوظائف المطلوب أدائها وتحقيق تلك الوظائف بطرق مبتكرة تؤدي إلى خفض التكاليف دون خفض الجودة أو الأداء أو غير ذلك من الإمكانيات؛ أي أن خفض التكلفة يحدث كنتيجة تلقائية للتطوير والاستخدام الأمثل لكل الموارد (العشيش، 1997، ص32-33). ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار أن كلاً من هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة منهجين مختلفين، وأحد الاختلافات بين المنهجين هو نقطة البداية في هندسة القيمة؛ حيث يسعى مستخدمو هندسة القيمة إلى تحسين نسبة أو معدل القيمة لدى

العمل والخاصة بالمنتج والتي تحسب عن طريق مقارنة السعر بوظائف أو فوائد المنتج (Forsman & Lindgren, 2006, p.25). ولذلك فإن أسلوب هندسة القيمة يعتبر أداة مساعدة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وليس بديلاً عنه.

في حين تتشابه هندسة القيمة مع التكلفة المستهدفة في أنه يتم تحديدهما في مرحلة تصميم المنتج ولهذا يلاحظ أن هندسة القيمة تساعد على الوصول إلى تحقيق التكلفة المستهدفة، الأمر الذي يدعم العلاقات القائمة بينهما (الجبالي، 1998، ص138).

إن تأسيس التكلفة المستهدفة والوصول إليها له تأثير مباشر على هيكل التكلفة وأداء سلسلة القيمة بكاملها؛ فنجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهذا التحول الأساسي في تسعير المنتج واستراتيجية المنظمة في تخطيط الأرباح هذا كله يعتمد وبشكل كبير على قدرة النظام المالي على ترجمة الأداء التشغيلي إلى قيم مالية وتقييم الآثار التي ستترتب على المنتجات والخدمات المستقبلية (Freeman, 1998, p.15).

وهناك عوامل إن توافرت تكون سبباً في نجاح أي نظام يجمع بين هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة، ويمكن تلخيص هذه العوامل في النقاط التالية (Ibusuki & Kaminski, 2007, p.473):

1. ضرورة الاهتمام بتخطيط التكلفة في عملية تطوير المنتج Product Development Process (PDP): حيث يجب مراعاة ثلاثة أهداف واضحة لعملية تطوير المنتج وهي: الوقت، والجودة، والتكلفة.
2. التطوير من خلال فرق متعددة الوظائف: بحيث تتكون هذه الفرق من موظفين في دوائر الهندسة، والمشتريات، وهندسة القيمة. وهذا يسمح بتبادل المعرفة التي تساعد في تقديم مقترحات لتخفيض التكاليف من أجل تحقيق أهداف التكلفة المستهدفة، ويتيح المحافظة على مستوى نشاط جيد.
3. دور فعال للدوائر المالية: تلعب الدوائر المالية دوراً مهماً في إدارة أسلوب التكلفة المستهدفة؛ حيث تعمل على توفير المعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف الشركة بكاملها وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لها.

4. التكامل بين تخطيط التكاليف والاستراتيجية العالمية للشركة: عدد كبير من الشركات له أفرع في بلدان مختلفة مما يتيح فرصة اشتراك موظفي الشركة الموجودين في بلدان متعددة في عملية الإنتاج بكاملها وبالتالي يقلص أنشطة هندسة القيمة المطبقة محلياً، فمثلاً قد يقلص من تكلفة أنشطة هندسة القيمة الحصول على تصميم أجزاء المنتج من فرع الشركة في ألمانيا وبناء المنتج في فرع الشركة في البرازيل.

5. استخدام أدوات وتقنيات تدعم هندسة القيمة: فهندسة القيمة لا تطبق بطريقة منهجية في عملية تخفيض التكاليف بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة. ومع ذلك فقد لوحظ أن العديد من تقنيات تخفيض التكاليف المستخدمة من قبل الشركة تدعم منهجية هندسة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة.

هذا فيما يتعلق بالأداة الأولى والرئيسية من أدوات تخفيض التكلفة أما الأدوات الأخرى فقد ذكرهم (Slater, 2010, PP.53-59) في دراسته وهم:

## 2. التحليل الوظيفي (Functional Analysis):

وهو يساعد المنشأة على الحصول على بيانات التكاليف المتعلقة بكل وظيفة من وظائف المنتج مما يمكّن المنشأة من تخفيض التكاليف باستخدام بدائل متعددة، فمثلاً يمكن تعديل وظائف المنتج الحالي أو تخفيضها أو توسيعها أو دمجها من أجل تخفيض التكلفة للحصول على هامش ربح أعلى و/أو زيادة قيمة المنتج لدى العميل، وتساعد جداول التكلفة ذات البيانات المفصلة على تطبيق التحليل الوظيفي بنجاح.

## 3. دالة انتشار الجودة (Quality Function Deployment):

في الحياة العملية نادراً ما تتمكن المنشأة من الوصول إلى التكلفة المستهدفة من أول محاولة وبالتالي يلزم تكرار المحاولات، إن دالة انتشار الجودة (QFD) والتي هي تقنية لتبادل وتصنيف المعلومات تلعب دوراً رئيسياً في هذه العملية المتكررة. وأهم ميزة لهذه التقنية قدرتها على تركيز المعلومات المتنوعة في حيز صغير يسهل فهمه، عن طريق عمل مصفوفة تتضمن متطلبات العملاء، والقيمة التي يتوقعها العملاء، وما يتلقاه العملاء فعلاً بالإضافة إلى الخصائص الداخلية للمنتج مع قياس تلك الخصائص ومقارنة المنتج مع منتجات المنافسين.

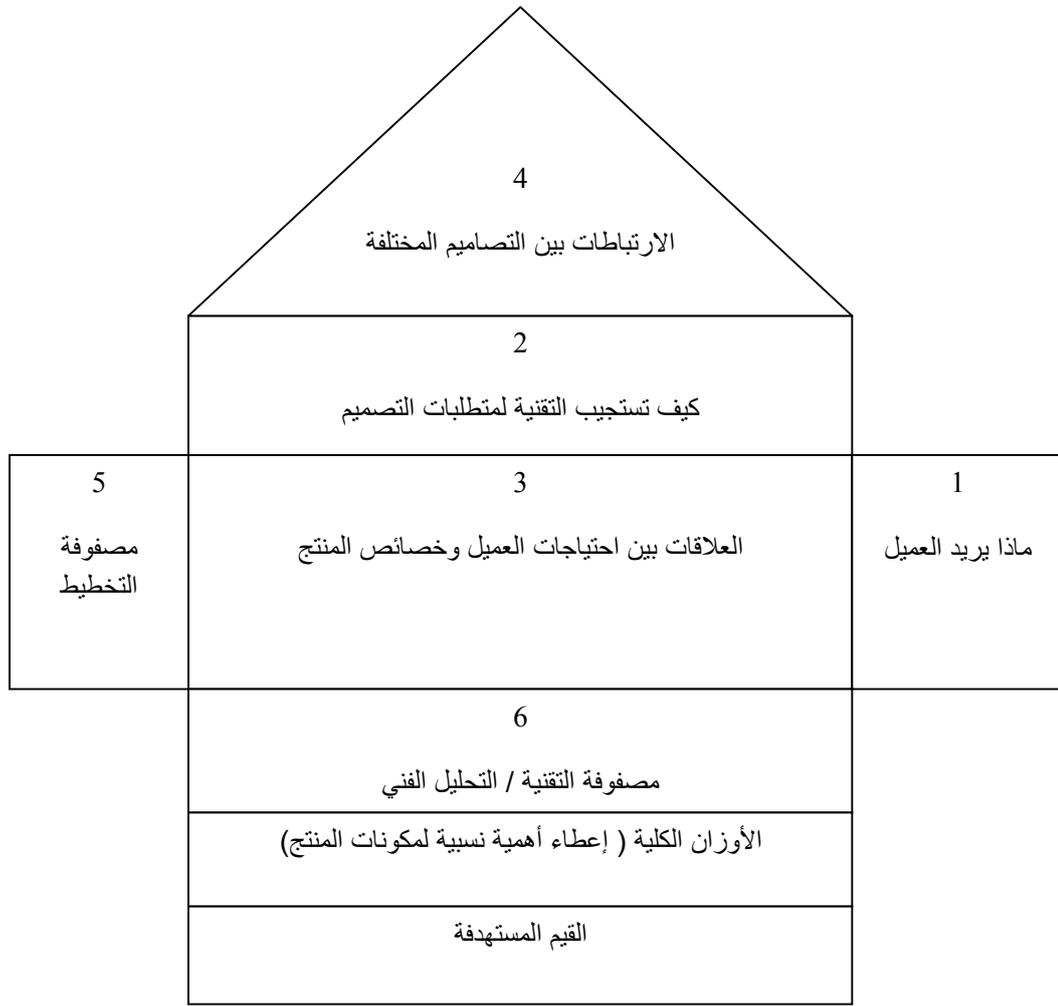
كل ذلك يمكّن المصممين من مقارنة المنتج الذي قاموا بتصميمه مع منتج المنافسين ومقارنة أداء المنتج مع توقعات العملاء بالإضافة إلى ربط العمليات الداخلية بالأداء الوظيفي.

إن المفاضلة بين التكلفة والمواصفات يمكن القيام بها عندما تكون العلاقة بين الخصائص الداخلية والخارجية واضحة، فقد يتم تغيير خاصية معينة في جانب غير رئيسي من جوانب المنتج بهدف تخفيض التكلفة وعلى العكس من ذلك فقد يتم تحسين المواصفات بتكلفة منخفضة إن أرادت المنشأة زيادة الأسعار أو القيمة للمنتجات.

ويحتوي بيت الجودة على ستة مكونات رئيسية:

1. متطلبات العميل؛ ماذا يريد العميل.
2. المتطلبات التقنية؛ وهي مجموعة منظمة من خصائص المنتج التي يمكن قياسها.
3. مصفوفة العلاقة الداخلية؛ ويقصد بها العلاقات الداخلية بين التقنية ومتطلبات العميل، ويستخدم بها مقياس ملائم للتطبيق (باستخدام رموز أو أرقام) لملء هذا الجزء من المصفوفة كي يتم التركيز على العلاقات الرئيسية.
4. مصفوفة الارتباط التقني (السقف)؛ وتستعمل للتمييز بين التقنيات التي تدعم أو تعرقل بعضها البعض في تصميم المنتجات، ويمكن أن تظهر فرص الإبداع.
5. مصفوفة التخطيط؛ وتشمل الأهمية النسبية لمتطلبات العميل والمنشأة، والأداء التنافسي للمنشأة لمقابلة تلك المتطلبات.
6. مصفوفة التقنية؛ وتستخدم لتسجيل الأهمية النسبية لمكونات المنتج ودرجة الصعوبة في تحقيق كل مكون بالإضافة إلى قياس الأداء التقني المنجز مقارنة بالمنتجات المنافسة، ويكون الناتج النهائي للمصفوفة هو مجموعة القيم المستهدفة لكل متطلب تقني خاص بالتصميم الجديد ويحقق متطلبات العميل.

### شكل (3.2): بيت الجودة QFD .



المصدر: (Yalcin, 2011, p.126).

#### 4. التكاليف المعيارية (Standard Costing):

وتقوم على أساس مقارنة التكاليف الفعلية بتكاليف معيارية (متوقعة)، وتعتبر أداة غير فعالة إن استخدمت منفردة لأنها قد تؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها إذ قد يتم شراء مواد خام زهيدة الثمن وقليلة الجودة من أجل تقليل الفرق في الأسعار، وهذا غالبا ما يؤدي إلى نتائج عكسية حيث تتكبد المنشأة تكاليف كبيرة نتيجة فشل عملية التصنيع أو ظهور مشاكل الضمانة.

#### 5. نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-based costing):

يعد توظيف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أحدث التطورات في نظام (ABC)، خاصة وأنه لا يجب النظر إلى التكاليف

الخاصة بالمنتج على أنها التكاليف المباشرة فقط وإنما يجب أن تشمل تكاليف الوظائف المساندة أيضاً، إن نظام (ABC) يقوم بإدخال كل تلك التكاليف في عملية تحديد التكلفة المستهدفة. كلما كانت المعلومات المتاحة في مرحلة تصميم المنتج حول مسببات التكاليف محدودة كلما كان من الصعب استخدام (ABC)، وللتغلب على هذه العقبة يتم تحديد مسببات التكاليف المعروفة في مرحلة التصميم ومن ثم يتم استخدام الانحدار المتعدد للربط بين قيم مسببات التكلفة لمنتج معين والربحية المتوقعة لذلك المنتج. بعد الانتهاء من تحديد التغييرات اللازمة في القيم يتم إبلاغ مصممي المنتج بالربح المتوقع بحيث يقوموا بالعمل على تخفيض التكلفة الكلية وليس التكاليف المباشرة فقط.

#### 6. التصميم لتجميع التصنيع (Design for Manufacturing Assembly):

يتم استخدام التصميم لتجميع التصنيع (DFMA) في مرحلة التصميم كاملةً، وخاصة قبل بناء أول نموذج تجريبي، فهي تقيّم فعالية التصميم فيما يتعلق بعمليات التجميع، ويكون الهدف تقليل عدد العناصر وتبسيط عمليات التجميع. ومن فوائد هذه الأداة بالإضافة إلى تخفيض التكاليف تقليل الأخطاء وإنتاج منتج أكثر موثوقية ومتانة.

#### 7. ورق التحسين المستمر (Paper Kaizen):

إن مصطلح "ورق كيزن" يعزّز مفهوم التحسين المستمر، فهو يتضمن إعداد الماكينات، وخطوات التجميع، ومحاكاة سير العملية الإنتاجية على الورق وجعلها أقرب ما تكون إلى الكمال قبل تكبد النفقات الفعلية، ومن أجل أن يكون هذا المنهج أكثر فعالية يجب أن يبدأ العمل به فور الانتهاء من تصميم جزء جديد ولكن قبل بدء العملية التصنيعية.

#### 8. المقارنة المعيارية (Benchmarking):

ينظر للمقارنات المعيارية على أنها وسيلة لتحسين الأداء، وهي تشمل مقارنة النشاطات وإجراءات العمل الرئيسية مع مثيلاتها من المنشآت البارزة، من أجل تحديد سبل تحسين الأداء. ومن الفوائد الناجمة عن هذه الأداة زيادة الإنتاجية، وزيادة القدرة التنافسية، وتحسين الجودة بالإضافة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

ومن أمثلة استخدام المقارنات المعيارية كجزء من عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أن شركة Daimler-Benz وقبل إنتاجها لسيارة رياضية جديدة قامت بشراء وتفكيك سيارات المنافسين من أجل فهم آلية عمليات التصنيع لديهم وحجم التكاليف التي يتكبدها.

## 9. جداول التكلفة (Cost Tables):

وهي عبارة عن قواعد بيانات في الحاسوب تتضمن معلومات شاملة عن مسببات التكاليف في المنشأة، ومن أمثلة مسببات التكاليف: حجم المنتج، و المواد الخام المستخدمة في تصنيعه بالإضافة إلى عدد خصائص المنتج. إن المنشآت التي تصنع أحجاماً مختلفة من نفس التصميم تستخدم جداول التكلفة لإظهار مقدار الفرق في تكلفة الأجزاء ذات الأحجام المختلفة بالإضافة إلى الفرق في تكلفة الأنواع المختلفة من المواد الخام.

## 10. مجموعة التكنولوجيا (Group Technology):

وهي طريقة يتم استخدامها من أجل تحديد أوجه التشابه بين أجزاء المنتجات المصنعة كي يتم استخدام نفس الجزء في اثنين أو أكثر من المنتجات مما يساعد على تقليل التكاليف. وهذه الطريقة تُفيد كبار المصنعين الذين يملكون خطوط إنتاج متنوعة مثل الشركات العاملة في صناعة السيارات.

وفي الوقت الذي تقلل فيه مجموعة التكنولوجيا من تكاليف التصنيع فقد تسبب في زيادة الخدمات وتكاليف الضمان إذا تم استخدام جزء معيب في عدة منتجات مختلفة، وللتغلب على ذلك يفضل أن يتم تطبيق هذه الطريقة جنباً إلى جنب مع إدارة الجودة الشاملة.

وقد أضاف (فودة، 2007، ص 215-216) أدوات تخفيض التكلفة التالية:

### 1. الهندسة المتزامنة (Simultaneous Engineering):

يعتمد نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة وبشكل كبير على مفهوم الهندسة المتزامنة، فهو يعتبر أن تكاليف الأنشطة اللاحقة في دورة حياة المنتج لا تتأثر بتكاليف الأنشطة السابقة. إن لاستخدام مفهوم الهندسة المتزامنة العديد من الآثار الإيجابية على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومنها:

- أداء دورٍ مهمٍ في تصميم جودة المنتج قبل بدء العملية الإنتاجية .
- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج.
- تقليص الوقت اللازم لوصول المنتج إلى السوق مما يوفر في الوقت والتكاليف.
- أخذ قدرات العاملين والموردين واستراتيجيات الإنتاج بعين الاعتبار عند تصميم العمليات الإنتاجية.

## 2. هندسة العوامل البشرية (Human Factors Engineering):

تركز هذه الأداة على أهمية تصميم منتج يسهل استخدامه من قبل العميل، خاصة وأن هناك إمكانية لتعديل مواصفات أي منتج بحيث تتناسب مع متطلبات العميل. أي أن هذه الأداة تهتم بتصميم منتج يلبي متطلبات العميل ويقدم خدمات ما بعد البيع كالصيانة بتكاليف منخفضة، وبالتالي تؤدي إلى انخفاض تكاليف العميل المستهدفة.

## 3. الهندسة العكسية (Reverse Engineering):

وهي عبارة عن جزء مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة يتم من خلاله تحديد التكلفة المستهدفة لمكونات المنتج عن طريق دراسة منتجات المنافسين للتعرف على المواد الخام المستخدمة، ومستوى التكنولوجيا، وطريقة التصميم وهيكل التكلفة بالإضافة إلى مستوى الجودة والإمكانات والوظائف. وهي بذلك تشبه إلى حد كبير المقارنات المعيارية.

ويمكن التعبير عن بعض أدوات تخفيض التكلفة واستخداماتها في الجدول التالي:

### جدول رقم (1.2): أدوات تخفيض التكلفة واستخداماتهم

دورة تطوير المنتجات (متى يتم استخدام الأدوات)				
الإنتاج والتحليل	التصميم والتطوير	الفكرة ودراسة الجدوى	إستراتيجية الإنتاج	
خطة إنتاج لعدة سنوات			خطة إنتاج لعدة سنوات	التخطيط
			. المقارنة المعيارية . دالة انتشار الجودة	التسويق
	. تكاليف المكونات . تكاليف العملية	. دالة للتكاليف . تكاليف السمات الإضافية . دالة انتشار الجودة	جداول التكاليف	التكاليف
تحليل القيمة	. هندسة القيمة . التصميم لتجميع التصنيع . دالة انتشار الجودة	. هندسة القيمة . دالة انتشار الجودة		الهندسة
	هندسة القيمة بالاستناد على بيانات المورد	هندسة القيمة بالاستناد على بيانات المورد		المشتريات

المصدر: (Kulmala, et. al., pp.2-3)

## 2-13 عوامل تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

هناك على الأقل خمسة عوامل رئيسة تؤثر في عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (Cooper & slagmulder, 1997, p.5):

اثنان من تلك العوامل يؤثران بشكل أساسي على الخطوة الأولى من خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهي تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى السوق، وهما:

1. قوة المنافسة intensity of competition.

2. طبيعة العميل nature of the customer.

أما العاملان الآخران فيؤثران على الخطوة الثانية وهي تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، وهما:

3. استراتيجية الإنتاج لدى الشركة firm's product strategy.

4. خصائص (مميزات) المنتج characteristics of the product.

بالإضافة إلى العامل الأخير الذي يؤثر على الخطوة الأخيرة وهي تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى العنصر (المكون)، وهو:

5. استراتيجية المنشأة المتعلقة بالموردين the firm's supplier-base strategy.

وسيتناول هذه العوامل بشيء من التفصيل فيما يلي:

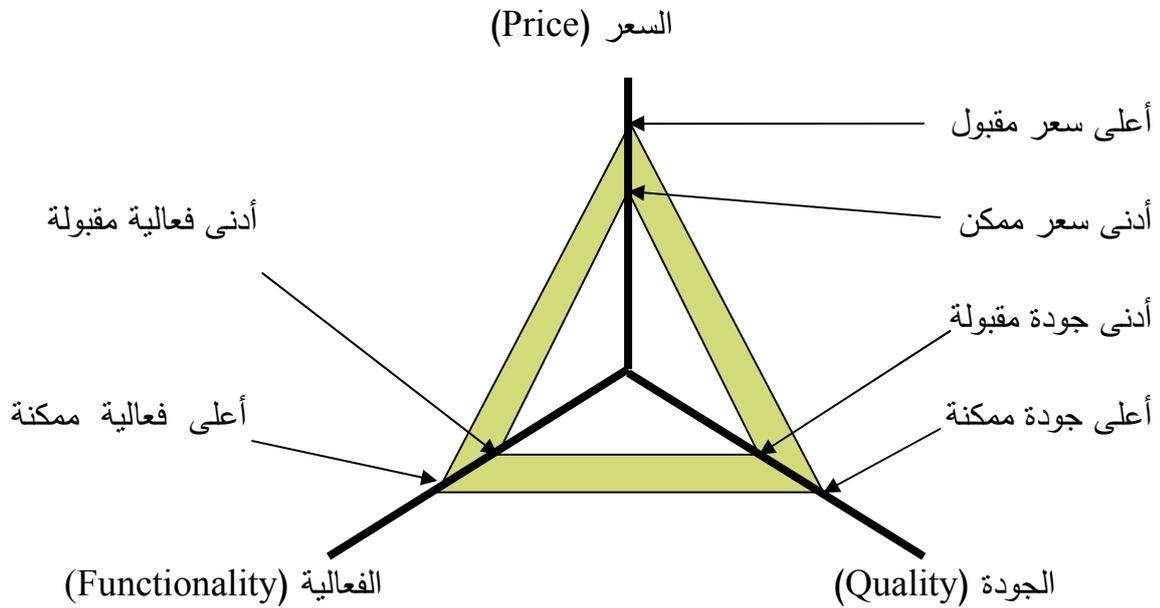
### 1. قوة المنافسة (Cooper & Slagmulder, 1997, pp5-7):

هناك ثلاثة عوامل رئيسة تتعلق بالمنتج وتلعب دوراً كبيراً في نجاح المنشآت ويطلق على تلك العوامل عوامل البقاء الثلاثية (The survival triplet)، وهي: سعر المنتج (وهو المبلغ المحصور بين أعلى سعر يقبل أن يدفعه العملاء وأقل سعر تقبله المنشأة)، الجودة (مدى مطابقة المنتج للمواصفات المطلوبة)، الفعالية (درجة النجاح في تصميم المنتج بحيث يلبي المواصفات التي يطلبها العملاء).

وبالتالي فإن منطقة بقاء أي منتج ناجح يجب أن تكون محدودة بحدود دنيا وقصوى لهذه العوامل الثلاثة كما هو موضح بالشكل (4.2)، فمثلاً إن أرادت المنشأة بلوغ مستوى عالٍ من الفعالية للمنتج سيكون أمراً مكلفاً للغاية بالنسبة لها خاصة إذا ما رغبت في الاحتفاظ بعملائها عن طريق بيعهم المنتج بالسعر الذي هم مستعدون لدفعه، وبالمثل فإن هناك حد أدنى من الجودة والفعالية التي يمكن أن يرضى بها العملاء.

وكما زادت حدة المنافسة كلما أصبحت حدود منطقة بقاء المنتج أضيق، خاصة وأن زيادة حدة المنافسة يؤدي إلى زيادة الكثير من المصاريف مثل مصاريف البحث والتطوير بالإضافة إلى مصاريف الدعاية والإعلان والتسويق، وهنا تظهر أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يركز بدوره على مرحلة تصميم المنتج منذ البداية وبالتالي يقلل من الأخطاء ويزيد من احتمالية وجود المنتجات الجديدة داخل منطقة بقاءها عندما يتم إطلاقها، ولذلك تعتبر العلاقة بين قوة المنافسة وبين فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة طردية.

شكل (4.2): عوامل بقاء المنتج



المصدر: (Cooper & Slagmulder, 1997, p.26).

## 2. طبيعة العميل:

هناك العديد من الخصائص التي يؤدي توافرها في العميل إلى التأثير على درجة أهمية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومنها (عطوي، 2006-2007، ص52):

أ- مدى نضج وإدراك العميل: يُحدد مدى نضج وإدراك العميل قدرته على تقييم السعر، الجودة والفعالية للمنتجات المتنافسة، فكلما كان العميل على مستوى عالٍ من الوعي كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أضيق؛ حيث يزيد سعيه للحصول على المنتجات التي تلبى متطلباته بشكل أفضل، مما يزيد من منافع استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

ب- معدل تغير متطلبات العميل: وتعد هذه الخاصية من أهم العوامل المؤثرة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فكلما كان معدل تغير متطلبات العميل سريعاً كلما أثر ذلك على حدود منطقة البقاء للمنتج بحيث تصبح دائمة التغير مما يدفع المنشآت إلى بذل جهود كبيرة ومستمرة للتنبؤ بمتطلبات العميل المستقبلية وبالتالي تزيد الحاجة إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، أما إن كانت متطلبات العميل ثابتة تكون فائدة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أقل.

ت- مدى إدراك العميل لمتطلباته المستقبلية: كلما كانت درجة إدراك العميل لمتطلباته المستقبلية مرتفعة كلما ساعد ذلك المنشأة على تحديد الحدود المستقبلية لمنطقة البقاء للمنتج وبالتالي تزيد الفائدة من وراء استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، أما إذا كانت درجة إدراك العميل لمتطلباته المستقبلية منخفضة فإن على المنشأة عدم الالتفات لتلك المتطلبات وإلا ستواجه خطر إطلاق منتجات فاشلة لأنها لن تكون ضمن منطقة بقائها.

## 3. إستراتيجية الإنتاج لدى المنشأة:

تعتبر إستراتيجية الإنتاج لدى المنشأة المحدد الرئيسي لمقدار الجهد المستخدم في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وأين وكيف يتم بذل هذا الجهد. ولذلك يتوقع من المنشآت التي لديها استراتيجيات إنتاج تتسبب في ظروف من عدم التأكد الشديد حول مدى تقبل العميل للمنتجات الجديدة، يتوقع منها أن تتفق جهوداً كبيرة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، بينما المنشآت التي تتسبب في قدر ضئيل من عدم التأكد، سوف تتفق عادة جهوداً أقل، وهناك ثلاث سمات تتعلق باستراتيجية الإنتاج لدى المنشأة وهي (Cooper & Slagmulder, 1997, pp.10-12):

أ- عدد المنتجات في خط الإنتاج: كلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تنتجها المنشأة كلما زاد مستوى إرضاء العملاء، وزادت أيضا الجهود المبذولة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بسبب الزيادة المتكررة في إطلاق منتجات جديدة، وتعتبر هذه الملاحظة بدهية خاصة وأن أسلوب التكلفة المستهدفة غالباً ما يعمل على مستوى المنتج الفردي وبالتالي تظهر فائدة استخدامه عند ذلك المستوى.

لكن عندما يطلب العملاء العديد من المنتجات المختلفة بحيث تفوق قدرة المنشأة على الإنتاج يجب على المنشأة التي تسعى للربح القيام بتحليل للسوق لتحديد أي المنتجات يجب إطلاقها، وكلما كان من الضروري تقنين عدد المنتجات أدى ذلك إلى تغيير دور أسلوب التكلفة المستهدفة من المساعدة على التأكد من ربحية المنتجات الفردية إلى المساعدة في تحديد أي توليفة من المنتجات ستكون أكثر ربحية.

ب- وتيرة إعادة التصميم: إن زيادة فعالية المنتج بأسرع وقت ممكن يعتبر أحد أهم استراتيجيات الإنتاج لدى المنشأة، ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق الإدخال السريع لمنتجات جديدة مع كل جيل جديد من المنتجات ذات التقنيات الحديثة، وكلما ارتفع معدل إدخال منتجات جديدة إلى السوق كلما زادت الفوائد المتحققة من أسلوب التكلفة المستهدفة.

ت- درجة التجديد: ويقصد بها درجة أو نسبة الإضافات والتجديدات على المنتج؛ فإن كانت النسبة 100% هذا يعني أن المنتج جديد كلياً أما إن كانت النسبة 40% فهذا يعني أن تصميم المنتج قديم بنسبة 60% وأضيفت عليه تعديلات بباقي النسبة.

وتحديد درجة التجديد في المنتج يساعد على معرفة إن كان باستطاعة المنشأة تقدير التكاليف المستقبلية بالإعتماد على بيانات التكاليف التاريخية أم لا، فكلما كانت درجة التجديد عالية كلما كانت البيانات المتعلقة بتكاليف المنتجات القديمة أقل قيمة خاصة في المنتجات التي تعتمد على تكنولوجيا جديدة كلياً، وبالتالي يصعب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتكون الفائدة منه ضئيلة بسبب صعوبة التنبؤ بالتكاليف المستقبلية لعدم توفر بيانات تاريخية عن التكاليف أو العملاء أو الموردين والمنافسين.

#### 4. خصائص المنتج:

يوجد العديد من الخصائص المتعلقة بالمنتج والتي لها تأثير كبير على طريقة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عن تطبيقه، ومن تلك الخصائص ما يلي (راجان، 2002، ص 47-48):

- أ- درجة تعقيد المنتج: ويقصد بها مدى صعوبة تصنيع المنتج وعدد العناصر المكونة له، بالإضافة إلى التكنولوجيا اللازمة لتصنيعه، وكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج ازدادت الحاجة لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة وازدادت الفائدة من وراء تطبيقه.
- ب- حجم الاستثمار الرأسمالي: تعتبر العلاقة طردية بين حجم رؤوس أموال المشروعات وبين الفائدة من وراء استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛ فالمشروعات ذات رؤوس الأموال الصغيرة تنتج منتجات صغيرة ذات تكاليف منخفضة وتتفق القليل من الأموال على تطوير منتجاتها. على عكس المشروعات ذات رؤوس الأموال الكبيرة حيث تنتج منتجات مرتفعة التكاليف وبالتالي لا تكون على استعداد للمخاطرة بإنتاج منتجات غير مضمونة النجاح، مما يجعلها أحوج من غيرها من المشروعات إلى استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من فوائد عديدة.
- ت- المدة التي يستغرقها المنتج للتطوير: كلما طالت مدة تصميم المنتج (لكن في حدود معينة) كلما ساعد ذلك على تصميم المنتج بشكل أفضل وبتكلفة أقل مما يزيد من فائدة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

#### 5. استراتيجية المنشأة مع الموردين :

هناك ثلاثة جوانب لاستراتيجية المنشأة المتعلقة بالموردين، وهذه الجوانب لها تأثير كبير على المنافع المستمدة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى العنصر (المكوّن)، وهذه الجوانب هي (Cooper & Slagmulder, 1997, pp.15-16):

- أ- درجة التكامل الأفقي: عادة ما تكون المنشآت الناجحة متكاملة أفقياً وليس رأسياً، بمعنى أنها تشتري نسبة كبيرة من العناصر اللازمة للإنتاج من مصادر خارجية، وكلما زاد اعتماد المنشآت على الموردين الخارجيين كلما زادت الحاجة إلى إدارة الموردين وبالتالي تطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى العنصر، وتزيد فوائد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على

مستوى العنصر في هذه الحالة ويرجع ذلك لسببين: الأول أنه يمكن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على كل عنصر من العناصر المشتراة من مصادر خارجية وبالتالي يمكن الضغط على الموردين للحصول على أسعار مخفضة للعناصر المشتراة، أما السبب الثاني فهو زيادة فرصة تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إيداع الموردين، فلا يجب أن يُنظر للموردين على أنهم مصدر لشراء العناصر فقط وإنما هم جزء لا يتجزأ من عملية تصميم المنتج.

ب- السلطة التي تملكها المنشأة للتأثير على الموردين: إن طبيعة العلاقة بين المنشأة والموردين تحدد مدى قدرة المنشأة في التأثير على أسعار بيع العناصر لدى الموردين، فكلما كان للمنشأة سلطة على مورديها كلما زادت المنافع من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة حيث يتم توظيفه للحصول على عناصر الإنتاج بأسعار لا تتجاوز التكلفة المستهدفة، وعلى العكس من ذلك ففي الصناعات التي يكون فيها حجم الإنتاج ضئيلاً ستكون سلطة الصناعة ضعيفة وبالتالي لن تبذل المنشأة جهداً كبيراً في تحقيق التكاليف المستهدفة للعناصر المشتراة، لأن الموردين لن يقبلوا ببيع منتجاتهم بسعر لا يتجاوز التكلفة المستهدفة (إلا إذا كانوا سيحققون مكاسب مرضية).

ت- طبيعة العلاقات مع الموردين: كلما كانت العلاقات مع الموردين أكثر تعاوناً كلما كان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى العناصر بشكل خاص أكثر نفعاً، فالتعاون بين مصممي المنتج والموردين خلال مرحلة التصميم يساعد على إيجاد بدائل مبدعة للعناصر مما يساعد على زيادة الفعالية والجودة وتخفيض التكاليف.

## 2-14 مناهج لحساب التكلفة المستهدفة:

لقد تطور أسلوب التكلفة المستهدفة من أداة بسيطة للتحكم بتكلفة المشتريات إلى أداة شاملة لإدارة الأرباح حيث أصبح الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج بحيث يتم تعظيم الأرباح طويلة الأجل، ولتحقيق هذا الهدف لا تقتصر التكاليف التي يأخذها أسلوب التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار على تكاليف الإنتاج بل جميع التكاليف التي تظهر في كافة دورة حياة المنتج، كما يتم تقليص تكاليف دورة حياة المنتج عبر تطبيق سلسلة القيمة من خلال تطوير علاقة تكاملية بين جميع أعضاء المؤسسة مثل الموردين، والعملاء والموزعين .

هناك ثلاثة مناهج يمكن استخدامها عند حساب التكلفة المستهدفة مصنفة كالتالي:

1. من الأعلى إلى الأسفل top-down: وحسب هذا المنهج يتم احتساب التكلفة المستهدفة من المبيعات والأرباح، أي أن الإدارة الدنيا لا تساهم في أي بيانات يتم من خلالها تحديد التكلفة المستهدفة.
2. من الأسفل إلى الأعلى bottom-up: وحسب هذا المنهج يتم قبول تقديرات التكلفة المقدمة من قبل المهندسين والمبينة على مهاراتهم وخبراتهم الحالية ومدى توافر وسائل الإنتاج.
3. مشتركة Combined: وهنا يتم تحديد الأرباح المستهدفة من قبل الإدارة العليا ثم يتم استشارة المهندسين في عملية تحديد التكاليف المستهدفة (Feil, et. al., 2004, pp13-14).

وقد وضع (فودة، 2007، ص212) أربع طرق لتحديد التكلفة المستهدفة وهي:

1. طريقة الخصم Subtraction Method: ويتم من خلال هذه الطريقة التوصل إلى التكلفة المستهدفة من خلال الاعتماد على عوامل خارجية؛ عبر استخدام المعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف  
ومن عيوب هذه الطريقة أنه يصعب قبولها في ضوء تكنولوجيا الإنتاج الحديثة للمنشأة.
2. طريقة الإضافة Addition Method: يتم فيها استخدام البيانات التاريخية عن التكاليف الخاصة بالمنشأة وعن الموردين الذين تتعامل معهم المنشأة، وتعتبر هذه الطريقة طريقة قابلة للتطبيق العملي حيث إنها تعبر عن واقع المنشأة الفعلي.
3. الطريقة المتكاملة Integrated Method: وهي خليط من الطريقتين السابقتين؛ فهي تجمع بين محور اهتمام طريقة الإضافة وهو تكنولوجيا الإنتاج وإمكانيات المنشأة وبين محور اهتمام طريقة الخصم وهو الموقف السوقي. وهذا يجعل من التكلفة المستهدفة أداة إدارية فعالة بحيث تدعم موقف المنشأة التنافسي.
4. طريقة معدل تخفيض التكلفة Target Reduction Rate Method: ويتم تقدير التكلفة المستهدفة في هذه الطريقة عبر تطبيق مدى تخفيض التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام على أن يكون معدل التخفيض قابلاً للتطبيق ويعكس التحسينات المؤدية إلى تخفيض التكلفة.

ومن ثم يتم تقسيم التكلفة المستهدفة أو تجزئتها إلى تكاليف مستهدفة تابعة لوظائف متعددة مثل: الإنتاج (التصنيع)، والتسويق، والتوزيع، وخدمة ما بعد البيع، وهكذا. أي أن كل منطقة وظيفية ستكون مسئولة عن المحافظة على تكاليفها الفعلية بحيث لا تتجاوز التكلفة المستهدفة (Garrison & Noreen, 2003, p.815).

وقد نوّه (Hilton, 2002, p.672) بأن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يمكن أن يكون مفيداً وبدرجة كبيرة لمهندسي تصميم المنتج عند محاولتهم تحقيق أو بلوغ التكلفة المستهدفة للمنتج، حيث يساعد المصممين على تقسيم عملية إنتاج منتج جديد إلى الأنشطة المكونة لهذه العملية، ومن ثم بإمكانهم تخفيض تكاليف بعض الأنشطة بحيث تصبح التكلفة المخططة في حدود التكلفة المستهدفة. وقد أكد (Jacobs, 2004, p.47) على ذلك بقوله بأن توافر معلومات حول الأداء والنشاطات التي تضيف قيمة يساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بفاعلية.

## 2-15 مجالات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية:

هناك العديد من المجالات في المنشآت الصناعية والتي يمكن أن يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فيها، ومن تلك المجالات: التخطيط، وشراء المواد الخام، والعملية التصنيعية، وتكلفة الأجزاء والمهمات بالإضافة إلى مرحلة ما بعد البيع والتصرف في المنتج حيث تعتبر تكاليف هذه المرحلة كل التكاليف التي تتكبدها المنشأة من أجل المحافظة على البيئة من أي فاقد غير نقى، كما يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في عملية التخزين بهدف الحصول على أدنى حد ممكن من المخزون كي تتجنب المنشأة أي تكاليف إضافية قد تتجم عن الاحتفاظ بمخزون فائض عن حاجة العملية الإنتاجية، أي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن أن يستخدم خلال الدورة التصنيعية على النحو الآتي (المطارنة، 2008، ص 291-292):

1. تكلفة مستهدفة للتصنيع مثل:

- تكلفة مستهدفة للتصميم.
- تكلفة مستهدفة للإنتاج.
- تكلفة مستهدفة لنفقات البيع.

2. تكلفة مستهدفة للعملاء مثل:

- تكلفة مستهدفة لتشغيل المنتج.
- تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج.
- تكلفة مستهدفة لمرتجعات بيع المنتج.

## 2-16 تطوير المنتج الجديد وكيفية ارتباطه بالتكلفة المستهدفة:

إن الكفاءة في تطبيق عملية تطوير المنتج الجديد New Product Development تسهم في نجاح العديد من الشركات، فإن استطاعت الشركات البدء بإنتاج منتجات جديدة بمستوى عالٍ من الفعالية سيحصلون حينها على نتائج مضاعفة (Afonso, et. al., 2008, p.560)، ولهذا يجب البدء بإدارة تكلفة المنتج منذ لحظة التفكير بإنتاج منتج جديد خاصة وأن سبعين إلى ثمانين بالمائة من تكاليف دورة حياة المنتج يتم تحديدها من خلال قرارات اتخذت منذ التفكير بالمنتج وحتى تطوير هذا المنتج (Crow, 2000, p.1). وقد أورد (عبيدات، 2004، ص14-15) عدة مبررات لتطوير المنتج الجديد وهي:

- 1) إن تبني استراتيجية التطوير من قبل إدارة المنشأة يساعد على استمرارها في أعمالها؛ فتطوير موارد المنشأة البشرية والمادية يضمن تقديم منتجات جديدة تشبع حاجات العملاء الحاليين والمتوقعين.
- 2) اكتشاف الفرص كماً ونوعاً وتطويرها؛ فاتباع التطوير كمنهج عمل في المنشأة يؤدي إلى تحديث الخطط والاستراتيجيات لديها مما يساعد على اكتشاف أية فرص متاحة واستغلالها لتطوير المنتجات بما ينسجم مع المتغيرات البيئية المحيطة.
- 3) التواصل المستمر مع المساهمين والموردين والمستهلكين؛ فتبني التطوير كاستراتيجية يساعد على التواصل المستمر مع المساهمين عن طريق تحريك الأموال واستثمارها حسب المستجدات البيئية، بالإضافة إلى الموردين الذين يهتمون بتقديم المواد الخام الجديدة، كما تفيد المستهلكين الذين يتم تلبية احتياجاتهم الجديدة بما يتناسب مع إمكانياتهم المالية.
- 4) مساعدة المنشأة على اللحاق بما يجري من تطورات تكنولوجية مستمرة في مختلف المجالات السلعية

ويساعد استخدام هندسة القيمة في عملية تطوير المنتج الجديد فذلك يؤدي إلى ارتفاع قيمة المنتجات والخدمات لدى العملاء وفي نفس الوقت يؤدي إلى ارتفاع أرباح المصنعين والموردين (Gerhardt, n.d., p.1).

بالإضافة إلى استخدام هندسة القيمة فإن هناك عدة عوامل يجب توافرها لنجاح عملية تطوير المنتج الجديد ومنها (Afonso, et. al., 2008, p.560):

1. دعم الإدارة العليا للابتكار.
2. الكفاءة والتنسيق بين دوائر البحث والتطوير، والتسويق، والتصنيع.
3. مشاركة الموردين والعملاء في عملية التصميم.
4. جودة المنتج.
5. طبيعة السوق.
6. وقت التطوير.

ويعتبر تطوير المنتج الجديد (NPD) بسرعة أمر في غاية الأهمية بسبب قصر دورة حياة المنتجات، حيث أصبحت المنتجات تتقادم بشكل سريع مقارنة بما كانت عليه في الماضي بينما زادت حدة المنافسة ولذلك على الشركات الرغبة في التقدم والنمو أن تسرع في عملية إنزال منتجاتها إلى الأسواق بحيث تسبق المنافسين وهذا يمكّنها من الحصول على عدة ميزات كالتحكم بالأسعار والحصول على حصة سوقية كبيرة بالإضافة إلى اكتساب ولاء العملاء (Afonso, et. al., 2008, p.560).

وقد اعتبر (Dekker & Smidt, 2003, pp.300-301) أنه من الضروري متابعة العديد من أهداف عملية تطوير المنتج معاً كي يمكن دعم أسلوب التكلفة المستهدفة، ومن هذه الأهداف: جودة عالية للمنتج، وإرضاء العميل من خلال تطوير المنتجات التي تلبي احتياجاته، وسرعة إنتاج المنتج والتكلفة المنخفضة والتي هي أهم عامل وراء تبني أسلوب التكلفة المستهدفة.

ويعتبر دور محاسب التكاليف دوراً مهماً في مرحلة تصميم المنتج حيث يقوم بدراسة البدائل المختلفة والمقارنة بينها واختيار أفضلها وأقلها تكلفة باستخدام الأدوات المتاحة كالقيام بإجراء تحليل تفاضلي أو تحديد لتكلفة الفرصة البديلة.... وهكذا (الجبالي، 1998، ص132).

أما فيما يتعلق بتقدير تكاليف المنتجات الجديدة فهناك ثلاثة طرق يمكن استخدامها لتقدير تلك التكاليف وهي (Bonzemba & Okano, 1998, p.10) :

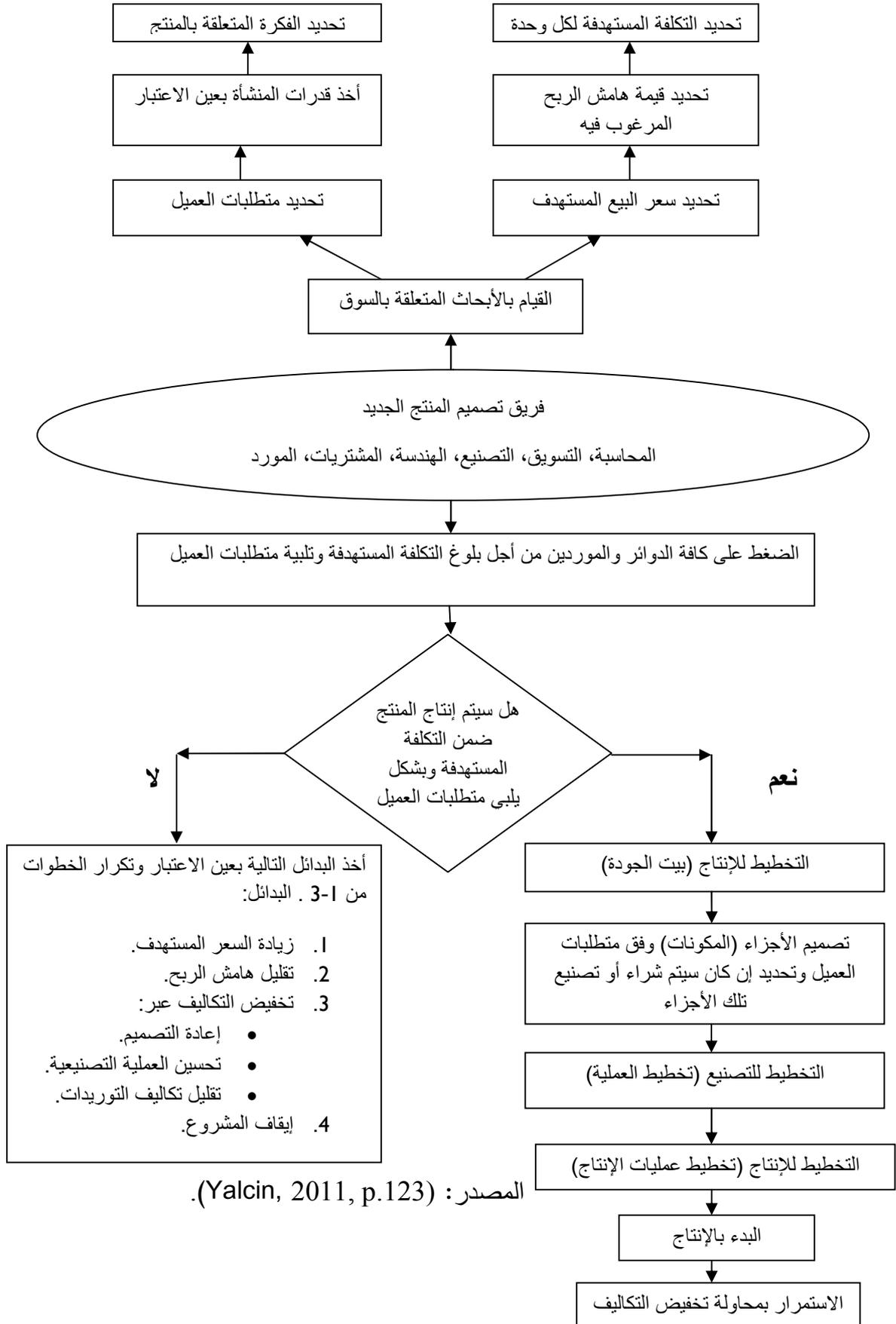
1. التقدير التناظري Analog estimation: ويتم من خلاله تقدير تكاليف المنتجات المستقبلية بالنظر إلى تكاليف منتجات حالية مشابهة عبر استخدام المعاملات النسبية، ويتم استخدام هذه الطريقة عندما لا يكون هناك فجوة تكنولوجية كبيرة بين المنتجات.
2. التقدير البارامتري (المعلمي) Parametric estimation: ويتم عبره تقدير تكاليف المنتجات المستقبلية من خلال استخدام البارامترات التقنية أو الوظيفية التي يتسم بها المنتج، وتستخدم هذه الطريقة عادة للوصول إلى تقدير تقريبي أولي.
3. التقدير التحليلي Analytical estimation: وتعتبر هذه الطريقة طريقة تقليدية في تقدير تكلفة المنتج، ويتم من خلالها تفصيل العناصر والعمليات المختلفة اللازمة للإنتاج.

وقد ذكر (Everaert et. al., 2006, pp.238-243) ثمان سمات لأسلوب التكلفة المستهدفة وبعض هذه السمات مرتبط بشكل مباشر مع عملية تطوير المنتج الجديد (NPD) وهذه السمات هي:

1. يتم تحديد سعر البيع المستهدف خلال عملية التخطيط للإنتاج، ويعتبر سعر البيع المستهدف نقطة البداية في أسلوب التكلفة المستهدفة.
2. يتم تحديد هامش الربح المستهدف خلال فترة التخطيط للإنتاج أيضا، بناء على خطة الربح الاستراتيجية.
3. يتم تحديد التكلفة المستهدفة قبل البدء في عملية تطوير المنتج الجديد (NPD) باستخدام طريقة الخصم أو طريقة الإضافة.
4. يتم تقسيم التكلفة المستهدفة إلى تكاليف مستهدفة للمهام، وللوحدات الفرعية، وعناصر أو بنود التكلفة، والمصممين والموردين.
5. أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب تعاون بين الوظائف المشتركة.
6. بيانات التكاليف التفصيلية يتم توفيرها لدعم عملية تخفيض التكاليف.
7. يتم مقارنة مستوى التكاليف لمنتج مستقبلي (drifting cost) مع التكلفة المستهدفة لنفس المنتج في مراحل مختلفة من مراحل عملية تطوير المنتج الجديد (NPD).

8. التأسيس للقاعدة العامة التي تنص على أن: "التكاليف المستهدفة لا يمكن تجاوزها".  
ويوضح شكل (5.2) خطوات عملية تصميم المنتج الجديد والتي تركز على متطلبات العميل:

شكل (5.2): خطوات عملية تصميم المنتج الجديد والتي تركز على متطلبات العميل



المصدر: (Yalcin, 2011, p.123).

## الفصل الثالث

### الصناعات الدوائية

- 1-3 نبذة تاريخية عن الصناعات الدوائية.
- 2-3 خطوات تصنيع الأدوية.
- 3-3 خصائص الصناعات الدوائية.
- 4-3 العوامل الرئيسية المحددة لنجاح المنافسة في الصناعات المختلفة.

### 3-1 نبذة تاريخية عن الصناعات الدوائية:

لقد بدأ تحضير الأدوية منذ الحضارات القديمة، إلا أن اليونانيين والرومانيين كانوا أول من جعل من الصيدلة مهنة حقيقية. وقد ظهرت المتاجر المختصة بالأدوية في البداية في بغداد عام 762م ثم انتشرت في أوروبا الغربية. وخلال القرن العشرين تطورت الصيدلة من فن إلى علم، فسابقاً كان الصيادلة يحضرون الأدوية من الطبيعة ثم تعمقوا في فهم كيفية عمل الأدوية وتبنوا مهمة المحافظة على المريض من أي أذى قد ينجم عن استخدام الأدوية بصورة خاطئة، بحيث أصبحت هذه المهنة من أكثر المهن احتراماً في يومنا هذا (Durgin & Hanan, 1994, p.101). ورغم مواجهة الصناعات الدوائية لبعض التحديات إلا أن المستثمرين في هذه الصناعة ما زالوا يتوقعون الحصول على عوائد مجزية (MCE, 2010, p. 3).

وهناك سمات عديدة يجب توافرها لضمان جودة المنتج (الدواء) ومنها: الاستقرار الكيميائي أو الفيزيائي، وحفظ الدواء بشكل مناسب لحمايته من أي تلوث ميكروبي، والتماثل بين جرعات الدواء، والقبول من قبل المستخدمين (الأطباء والمرضى على حد سواء)، بالإضافة إلى تغليف مناسب (Aulton, 2007, p.4).

### 3-2 خطوات تصنيع الأدوية:

هناك ثلاث خطوات رئيسية في عملية تصنيع الأدوية وهي (Galitsky, et. al., 2008, p.7):

1. البحث والتطوير: وتتكون من أربع مراحل:
  - البحث والتطوير ما قبل السريري: أي تحديد ما إذا كانت المادة نشطة وأمنة (6 سنوات).
  - البحث والتطوير السريري: اختبار المادة على الإنسان (6 سنوات).
  - مراجعة تطبيقات المادة الجديدة (1-2 سنة).
  - مراقبة التسويق الحالي.
2. تحويل المواد الطبيعية إلى مواد صيدلانية (دوائية): وأنواع التحويل كالتالي:
  - تجميع المواد الكيميائية.
  - التخمير.

• الاستخلاص (الاستخراج).

3. إعداد المنتج النهائي: تحويل المواد على نطاق واسع.

### 3-3 خصائص الصناعات الدوائية:

إن للصناعات الدوائية خصائص تميزها عن غيرها من الصناعات ويمكن تصنيف تلك الخصائص في ثلاث نقاط وهي كالتالي (Broekhof, 2002, pp.15-19):

1. هيكل السوق: يتصف هيكل السوق الخاص بالصناعات الدوائية باحتكاره من قبل عدة

جنسيات وبقدرة تنافسية عالية في نفس الوقت، حيث تعتبر الصناعة الدوائية صناعة احتكارية يطغى فيها جانب الاحتكار على الجانب التنافسي للأسباب التالية:

• هناك عدد صغير نسبياً من الشركات الكبيرة والتي تعمل على مستوى عالمي بحيث

تتحكم تلك الشركات بالجزء الأكبر من السوق العالمية (فأكبر 100 شركة تغطي ما

نسبته 90% من مبيعات الأدوية في العالم).

• يتم تحديد الدخول إلى السوق من خلال براءات الاختراع؛ فبمجرد حصول الشركة على

براءة اختراع دواء لا يمكن لأي شركة مصنعة أخرى أن تصنع نفس الدواء لمدة عشرين

عاماً. كما أن قيام الشركة بأنشطة تسويقية مكثفة أمر مهم لدخول السوق وتأسيس ولاء

للعلامة المسجلة (الماركة)، وهذا أمر عالي التكاليف ولا تقدر الشركات المبتدئة والصغيرة

على القيام به مما يجعل من الصعب عليهم اقتحام السوق.

• القدرة العالية لشركات الأدوية في التأثير في أسعار المنتجات نتيجة امتلاكها لبراءة

الاختراع، وهذا يؤثر على مستوى الأرباح. وهذه الخاصية تعتبر مرتفعة في سوق الأدوية

أكثر منها في أي سوق آخر.

2. الأسعار والأرباح: من المتعارف عليه عدم وجود منافسة سعرية في الصناعات الدوائية نتيجة

حماية براءة الاختراع لحق التسعير وعدم المرونة في التسعير بما يتناسب مع القوة الشرائية.

ومع ذلك فإن الصناعات الدوائية تتعرض لضغط من قبل وسائل الإعلام والرأي العام فيما

يتعلق بالتسعير، إلا أن جزءاً كبيراً من الأدوية المحمية من قبل براءة الاختراع لا تتعرض لهذا

الضغط مما يمكن الصناعة من فرض أسعار عالية دون القلق بشأن تحدي المنافسين لهم.

علما بأن حكومات كلا من الدول المتقدمة والنامية تهتم كثيرا بتكلفة الأدوية منذ أصبحت تلك التكلفة عاملا كبيرا من عوامل زيادة النفقات الصحية؛ ولذلك غالباً ما يتم صرف الأدوية الأقل كلفة بدلاً من الأدوية الغالية ذات العلامات المسجلة، وهذا أيضاً حال المشتريين المباشرين من المرضى والذين يقومون بشراء الأدوية على نفقتهم الخاصة حيث غالباً ما يتجهون لشراء الدواء الأرخص.

أما فيما يتعلق بالأرباح فهي عالية في هذه الصناعة وهامش الربح عالي جداً أيضاً؛ والسبب في ذلك يعود إلى أن الاستثمار في البحوث والتطوير عالي المخاطر مما يجعل البنوك تحجم عن الاستثمار في هذه الصناعة، وبالتالي يعتمد الاستثمار في هذه الصناعة على المستثمرين من القطاع الخاص والذين يطلبون عوائد عالية جداً على استثماراتهم لتعويضهم عن المخاطر العالية التي يتحملونها.

3. البحوث والتطوير: إن البحوث والتطوير لوحدات كيميائية جديدة يعتبر عاملاً مهيماً في الصناعة الدوائية حيث تشكل تلك الوحدات الكيميائية العناصر الأساسية في أي دواء جديد، وتعتبر تكاليف البحوث والتطوير بالإضافة إلى تكاليف التسويق المحددات الرئيسية لأسعار تكلفة الأدوية.

### 3-4 العوامل الرئيسية المحددة لنجاح المنافسة في الصناعات المختلفة:

تختلف عوامل النجاح الرئيسية من صناعة لأخرى ومن وقت لآخر داخل نفس الصناعة، إلا إن هناك عوامل رئيسية تساعد في نجاح مدراء المنشآت الصناعية في المنافسة، ويندر أن تمتلك صناعة أكثر من ثلاث أو أربع عوامل في وقت واحد، ومن تلك العوامل ما يلي (الخفاجي، 2004، ص 143-144):

(1) الإنتاج بأدنى تكلفة ممكنة .

(2) جودة التصنيع.

(3) أعلى استخدام للموجودات الثابتة (أهمية كثافة رأس المال).

(4) أدنى كلفة لمواقع المصنع.

(5) أعلى إنتاجية عمل.

(6) أدنى كلفة لتصميم المنتج وهندسته.

7) مرونة التصنيع ومدى مراعاة النماذج والأحجام التي تأخذ بالاعتبار عند الاستجابة للطلبات.

بالإضافة لما سبق يعتبر شراء مواد خام ومهمات تشغيل ذات جودة عالية من أهم عوامل نجاح الصناعات الدوائية، وقد أورد (العتيبي وآخرون، 2009، ص231) معايير جودة رئيسة يجب توافرها في المواد الخام ومهمات التشغيل المشتراة وهي:

1) انخفاض تكلفة التصنيع والمعالجة، فقد يكون سعر المادة مناسباً إلا أن تكاليف تصنيعها

مرتفعة، مما قد يؤدي إلى استبدالها بمادة أخرى.

2) ارتفاع نسبة العناصر المفيدة، فوجود خامات شديدة الفائدة والتركيز في الأدوية يزيد من جودتها.

3) توافر بعض الخصائص الطبيعية والكيميائية في تلك المواد الخام يعكس مستوى الجودة التي تتمتع بها دون غيرها.

4) درجة التشابه والتجانس في الشكل والترتيب، مما يساعد على تشابه المنتجات النهائية ويقلل من تكاليف الإشراف والتعديل في الآلات أثناء العملية الإنتاجية.

## الفصل الرابع الدراسة التطبيقية

- 1-4 تعريف بالشركة محل الدراسة
- 2-4 خطوات إنتاج منتج جديد في قسم المواد شبه الصلبة (المراهم)
- 3-4 تقييم نظام التكاليف في شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية
- 4-4 حساب تكلفة الوحدات المنتجة في قسم إنتاج المراهم
- 5-4 مقارنة أسعار بيع المنتجات والبدايل المقابلة لها في شركات محلية أخرى
- 6-4 حساب التكلفة المستهدفة لمنتجات خط إنتاج المراهم
- 7-4 تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة لمنتجات خط إنتاج المراهم
- 8-4 اختبار الفرضيات وتحليل النتائج
- 9-4 نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية

#### 4-1 تعريف بالشركة محل الدراسة:

لقد تم تأسيس شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة في عام 1994م برأس مال أولي يبلغ أربعة ملايين دولار أمريكي، وتقع الشركة في المنطقة الصناعية بمدينة بيت حانون شمال قطاع غزة، وهي مقامة على أرض مساحتها 4500م<sup>2</sup> مملوكة للشركة ومسجلة بدائرة تسجيل الأراضي، وتبلغ مساحة المباني القائمة فيها حوالي 3000م<sup>2</sup> ومكونة من ثلاث أدوار تم تصميمها وبنائها حسب المواصفات العالمية للتصنيع الجيد، وقد تم تجهيز المصنع بأحدث المعدات والأجهزة لكي يتلاءم مع الصناعة الدوائية العالمية من حيث الإنتاج والتطوير والتجديد.

بدأ العمل بالشركة في عام 1999م بخط إنتاج السوائل حيث تم طرح أول منتج للشركة، ومن ثم أضافت الشركة خط إنتاج المراهم والكريمات ثم خط إنتاج الأقراص والكبسولات ثم خط الأشرطة الجافة، وقد بلغ عدد العاملين في الشركة 36 عاملاً في عام 2011م، وبلغ عدد الأصناف المنتجة 46 صنفاً.

كما أن الشركة عضو في اتحاد الصناعات الدوائية الفلسطينية وعضو في الاتحاد العربي لمنتجات الأدوية والمستلزمات الطبية، وقد حصلت الشركة على شهادة الجودة العالمية، وتعتبر الشركة الأولى والوحيدة في مجال الصناعات الدوائية في قطاع غزة وتمثل حوالي 5% من السوق في القطاع، وهي في منافسة دائمة مع الشركات الأخرى في الضفة الغربية والشركات الأخرى في الدول المحيطة، وتقدر نسبة حصتها من السوق المحلي بحوالي 2% فقط.

#### 4-2 خطوات إنتاج منتج جديد في قسم المواد شبه الصلبة (المراهم والكريمات):

لقد قامت الباحثة بزيارة ميدانية للشركة محل الدراسة ومتابعة بعض العمليات الإنتاجية، وقد أجرت الباحثة مقابلة مع مسؤولة الإنتاج في الشركة تعرفت من خلالها على الخطوات التفصيلية التي يتم تتبعها عند إنتاج منتج جديد في قسم المراهم، وهي كالتالي:

1. إحضار عينات مواد خام لإجراء تجارب عليها للوصول إلى طريقة التصنيع المناسبة.
2. يبدأ قسم البحث والتطوير إجراء عمليات التصنيع المختلفة (حيث يكون لديه أكثر من طريقة للتصنيع) حتى يصل إلى أفضل طريقة مناسبة للتصنيع، ثم يقوم بتكرار تطبيق تلك الطريقة ويتم إرسال عينة من النتائج في كل مرة إلى المختبر للتأكد من وجود خاصية الثبات stability الخاص بالمنتج.

3. يتم تحضير ملف تسجيل للمنتج ويُرسَل إلى وزارة الصحة مرفقاً بعينات للمنتج كي يتم فحصها من قبل الوزارة.

4. تبدأ عملية التحضير للإنتاج الفعلي بعد أخذ الموافقة من وزارة الصحة على ملف المنتج.

5. يقوم قسم البحث والتطوير بمراسلة إدارة المخازن كي يتم توفير كافة المواد الخام اللازمة لعملية الإنتاج.

6. يتم إرسال مستند Store order للمخازن من قبل إدارة الإنتاج يُحدّد فيه المواد الخام اللازمة للخطة والمواد التابعة كالأنابيب والكرتون والنشرة الطبية.

7. يتم التأكد من نظافة خط الإنتاج وتوثق العملية بمستند Line clearance requisition وذلك قبل البدء بالعملية الإنتاجية.

8. يتم خلط المواد الخام في آلة خلط المراهم والكريمات حسب طريقة التحضير الموجودة في ملف المنتج.

9. تؤخذ عينة من المستحضر المخلوط وترسل إلى المختبر كي يتم فحصها والتأكد من مطابقتها للمواصفات ويطلق على المستند الخاص بهذه الخطوة In process requisition.

10. تبدأ عملية التعبئة في الأنابيب باستخدام آلة تعبئة المراهم والكريمات.

11. بعد انتهاء عملية التعبئة وقبل إرسال الكمية المنتجة للمخازن يأخذ المختبر أنبوب ويفحصه للتأكد من مطابقته للمواصفات وتكتب النتيجة في مستند Finish product analysis.

12. تبدأ عملية التغليف وتتم بشكل يدوي من خلال:

- موظفين يجهزون الكرتون بعد طباعة رقم التسلسل وتاريخ إنتاج وانتهاء المنتج.
- موظفين يقومون بوضع الأنبوب والنشرة الطبية Pamphlet في الكرتون.

13. يتم تسليم الكمية الجاهزة للمخازن بمستند يسمى سند استلام مخازن.

علماً بأن أي تشغيل في قسم المراهم والكريمات عادة ما تأخذ يومين من العمل، يوم للتحضير ويوم للتعبئة، بغض النظر عن كمية الوحدات المنتجة في التشغيل.

#### 4-3 تقييم نظام التكاليف في شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية:

عادة ما يتم تقييم أي نظام تكاليف عبر تحديد مدى توافر العديد من المقومات في ذلك النظام، مما يجعله قادراً على إمداد الإدارة بالمعلومات والتقارير التكاليفية التي تحتاجها كي تتمكن من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة، ولذلك ستقوم الباحثة باستعراض بعض تلك المقومات الرئيسية وتحديد مدى توافر تلك المقومات في الشركة محل الدراسة:

##### 1. وجود هيكل تنظيمي واضح: يتم فيه تحديد كيفية انسياب السلطة بين أفراد المنشأة، كما يحدّد

وبشكل واضح الاختصاصات والأنشطة الوظيفية والإنتاجية (هديب، 2009، ص 21).

وبالنظر إلى الهيكل التنظيمي الخاص بالشركة محل الدراسة والموضح في شكل (1.3)، يتضح أن رئيس مجلس الإدارة يشغل أعلى منصب إداري في الهيكل التنظيمي للشركة ويليه نائب رئيس مجلس الإدارة و المستشار القانوني للشركة ومن ثم المدير العام الذي ينبثق عنه منصبين إداريين وهما: مساعد المدير العام للعلاقات العامة والتسهيلات ومساعد المدير العام للدراسات والتطوير، كما يضم الهيكل التنظيمي للشركة ست إدارات وهي:

أ- إدارة الإنتاج والتي تضم خمسة أقسام وهي: قسم إنتاج الكبسول، قسم إنتاج المراهم، قسم إنتاج السوائل، قسم إنتاج الأقراص وقسم صيانة الإنتاج.

ب- إدارة المبيعات وتضم قسمين وهما: قسم المبيعات وقسم التسويق والعلاقات العامة.

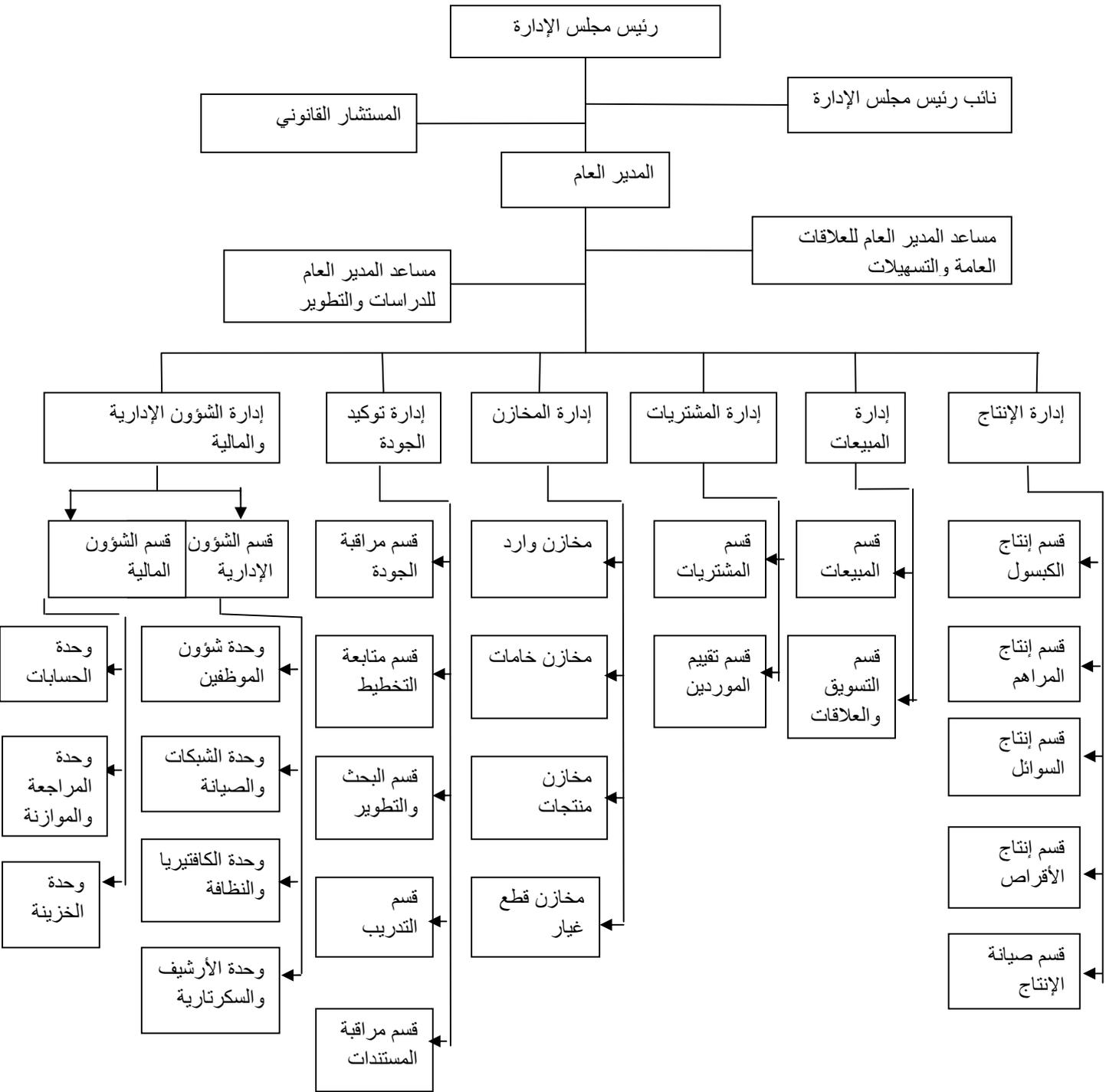
ت- إدارة المشتريات وتضم قسمين أيضاً وهما: قسم المشتريات وقسم تقييم الموردين.

ث- إدارة المخازن وتضم أربع أقسام وهي: مخازن وارد، مخازن خامات، مخازن منتجات، مخازن قطع غيار.

ج- إدارة توكيد الجودة ويندرج تحتها خمسة أقسام وهي: قسم مراقبة الجودة، قسم متابعة التخطيط، قسم البحث والتطوير، قسم التدريب، قسم مراقبة المستندات.

ح- إدارة الشؤون الإدارية والمالية وتقسم إلى قسمين وهما: قسم الشؤون الإدارية وقسم الشؤون المالية، ويشرف قسم الشؤون الإدارية على أربع وحدات وهي: وحدة شؤون الموظفين، وحدة الشبكات والصيانة، وحدة الكافتيريا والنظافة، وحدة الأرشيف والسكرتارية. أما قسم الشؤون المالية فيشرف على ثلاث وحدات وهي: وحدة الحسابات، وحدة المراجعة والموازنة، وحدة الخزينة.

شكل (1.4): الهيكل التنظيمي لشركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية



المصدر: اللوائح الداخلية للشركة محل الدراسة

ومن خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة يمكن القول بأنه مستوفي لمعظم مقومات الهيكل الجيد خاصة مع وجود دائرة لتحقيق الجودة، ولكن يؤخذ عليه عدم وجود دائرة لتدقيق الحسابات والتي من المفترض وجودها في الهيكل التنظيمي على أن تتبع هذه الدائرة للإدارة العليا للشركة.

**2. وجود دليل تكاليف:** ويقصد به تبويب الحسابات ومراكز التكلفة ووحدات النشاط وعناصر التكاليف؛ أي إعطاء كل بند أو حساب رقماً خاصاً به (أبوشنب، 2008، ص39)، ويعتبر مركز التكلفة مقوماً أساسياً لأي نظام تكاليف بحيث يتم فيه حصر وتحميل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة لوحدات المنتج النهائي في المنشأة ويتم تمييزه وظيفياً عن غيره من المراكز في المنشأة، أما فيما يتعلق بوحدات النشاط فهي وحدات المنتج النهائي وقد تكون وحدة منتج أو وحدات منتجات متجانسة وغالباً ما يعبر عنها بالطول أو الحجم أو العدد أو الوزن، في حين يقصد بعناصر التكاليف عناصر تكاليف النشاط الثلاث وهي: المواد والأجور والمصروفات الأخرى بحيث يتم تبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية ويتم إعطاء كل منها رقماً أو رمزاً خاصاً بها وتتفرع تلك الأرقام أو الرموز إلى أرقام ورموز فرعية أخرى داخل كل مجموعة (هديب، 2009، ص21-22)، وللترميز طرق عديدة ويعتمد اختيار إحدى تلك الطرق على عدد وتنوع البنود التي تتعامل معها المنشأة من جانب، وعلى نشاط المنشأة من جانب آخر؛ فكلما كان عدد البنود وتنوعها قليلاً كلما كان نظام الترميز بسيطاً وسهلاً والعكس صحيح (الخالدي، 2008، ص48).

وبعد الإطلاع على سجلات شركة معامل الشرق الأوسط وجدنا أن هناك توصيفاً واضحاً لمراكز النشاط (التكاليف) في الشركة وكذلك الأمر بالنسبة لوحدات التكلفة، أما فيما يتعلق بعناصر التكاليف فهناك ترميز واضح لعناصر المواد الخام في حين لا يوجد ترميز واضح للأجور وباقي المصروفات الأخرى، وبناء عليه لا بد من ترقيم جميع بنود المصروفات في الشركة.

**3. وجود مجموعة دفترية ومستندية سليمة:** ويقصد بها طبيعة تصميم المستندات ومجموعتها الدفترية ودورة تلك المستندات، بحيث يكون لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة دورة مستندية خاصة به بحيث يتم من خلال تلك الدورة المستندية حصر تكلفة كل عنصر ومن ثم تحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها ومن ثم تحميلها على مركز التكلفة المسؤولة

عن إنتاج تلك الوحدات (هديب، 2009، ص22)، ونتيجة للتطور التكنولوجي وتوسع أعمال الشركات فقد انتقلت الشركات من استخدام الدفاتر الورقية إلى استخدام البرامج المحوسبة عند تسجيل المعلومات المحاسبية والمالية وعند إعداد التقارير (أبو شنب، 2008، ص40). ومن خلال الزيارة الميدانية التي قامت بها الباحثة للشركة محل الدراسة وجدت أن الشركة تستخدم برنامج الأصيل المحاسبي في تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير اللازمة، كما أن لدى الشركة ثلاث مجموعات رئيسة من المستندات الداخلية، الأولى خاصة بإدارة المشتريات والثانية بإدارة المخازن أما المجموعة الثالثة فهي خاصة بقسم مراقبة الجودة (المختبر)، بالإضافة إلى العديد من المستندات الأخرى لدى الدوائر المختلفة مثل بطاقة احتساب ساعات العمل التشغيلية الآلات في المصنع والتي يقوم بتعبئتها إدارة الإنتاج. وبعد الإطلاع على نماذج تلك المستندات والحصول على شرح وافٍ من قبل محاسب الشركة عن الدورة المستندية وجدنا أن المستندات الموجودة لدى الشركة تعبر عن الغرض الذي أنشئت من أجله، وتستوفي شروط المستندات الجيدة من عدة نواحي مثل وجود اسم الشركة عليها كما أن لكل نموذج رقم يميزه عن غيره من النماذج بالإضافة إلى تحقيقها لقواعد الرقابة كوجود خانات للتواريخ والتوقع اللازمة.

**4. وضوح فترة التكلفة:** وهي فترة زمنية يتم خلالها تسجيل بيانات التكاليف ويتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بشكل دوري تمهيداً لإعداد حسابات وقوائم التكاليف (هديب، 2009، ص22).

وبالإطلاع على سجلات الشركة محل الدراسة يتضح أن فترة التكلفة للشركة هي من 1/1 وحتى 12/31 من كل سنة ميلادية.

**5. تحديد أساس قياس التكاليف:** أي أن يتم اعتماد مبدأ من مبادئ تحميل عناصر التكاليف بحيث يناسب ظروف المنشأة (أبو شنب، 2008، ص41).

وبالنظر إلى عناصر تكلفة الإنتاج الثلاثة في الشركة محل الدراسة وجدنا أنه لا يوجد نظام واضح وموحد لتحميل عناصر التكاليف، وسيتم توضيح الآلية التي تتبعها الشركة في تحميل عناصر التكاليف المختلفة فيما يلي:

■ **المواد المباشرة:** يتم تحميلها بشكل دقيق حيث ترسل إدارة الإنتاج كشف إنتاج لكل طلبية (تشغيلية) يوضح عدد الوحدات المنتجة وأسماء وكميات كل المواد الخام المستخدمة في

العملية الإنتاجية، ثم يقوم محاسب الشركة بإدخال التكلفة الفعلية لكل مادة من تلك المواد، بحيث يكون المخرج النهائي لذلك الكشف هو تحديد التكلفة الفعلية التي تتحملها كل وحدة من المواد المباشرة.

■ **الأجور المباشرة:** لا يمكن تحميل كل طلبية (تشغيلة) بنصيبها الفعلي من الأجور المباشرة، حيث لا يوجد لدى الشركة آلية تمكنها من تحديد ساعات العمل الفعلية لكل عامل في أي طلبية يتم إنتاجها خاصة وأنه لا يوجد توصيف واضح لطبيعة عمل كل عامل من العمال ولا القسم الإنتاجي الذي يعمل به، وبالتالي تقوم الشركة باعتبار كافة الأجور الخاصة بالمصنع أجور مباشرة تقسم على كافة الوحدات المنتجة بغض النظر عن النصيب الفعلي لكل تشغيلة، أما أجور مندوبي المبيعات والرواتب الإدارية فتعتبر أجور غير مباشرة. ولذلك لا بد للشركة من توصيف طبيعة عمل كل عامل وتحديد ساعات العمل الفعلية التي يقضيها كل عامل في إنتاج أي طلبية.

■ **التكاليف الصناعية غير المباشرة:** هناك فجوة كبيرة بين طريقة تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة التي تتبعها الشركة، وبين الطرق المحاسبية السليمة في تحميل تلك التكاليف وسيتم استعراض بعض نقاط الضعف الموجودة فيما يلي:

أ- تختلف المنتجات في نسبة استفادتها من التكاليف غير المباشرة ولكن نظام التكاليف في الشركة يتجاهل هذه النقطة ويستخدم مقياس تحميل واحد لكل تلك المنتجات مثل مصاريف الكهرباء حيث يتم إضافتها إلى تكاليف الإنتاج دون مراعاة النسبة الفعلية التي يستفيد منها كل قسم وكل تشغيلة من تلك المصاريف.

ب- لا يأخذ نظام التكاليف المتبع في الشركة بالحسبان اختلاف حجم التشغيلات لكل منتج من المنتجات عند تحميله لتلك التكاليف.

ت- يعجز نظام التكاليف المتبع عن تحديد مدى استفادة كل منتج من كل مركز من مراكز التكلفة (الإدارات المختلفة في المنشأة).

6. **تقارير التكاليف:** وهي عبارة عن مخرجات نظام التكاليف ويتم تقديمها للإدارة ويجب أن تُصمَّم بحيث تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام التكاليف، وهي تقسم إلى ثلاثة أنواع: تقارير لقياس التكاليف الفعلية وتقارير رقابية وتقارير ترشيد اتخاذ القرارات (أبو شنب، 2008، ص44).

ومن خلال إطلاعنا على جزء كبير من التقارير التي يقدمها نظام التكاليف للإدارة العليا في الشركة، لاحظت بعض جوانب القصور الواضحة في تلك التقارير وتعتقد الباحثة أنها تعود في معظمها لعجز نظام التكاليف الحالي عن تحميل الأجر المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل دقيق وبالتالي عدم قدرة النظام على تحديد تكلفة المنتجات النهائية بدقة.

#### 4-4 حساب تكلفة الوحدات المنتجة في قسم إنتاج المراهم:

تم حساب نصيب كل وحدة منتجة في القسم المذكور وذلك من خلال حساب نصيب كل وحدة من التكاليف المباشرة (المواد المباشرة والأجر المباشرة) والتكاليف غير المباشرة (التكاليف الصناعية غير المباشرة، التكاليف التسويقية، التكاليف الإدارية) وذلك حسب الخطوات التالية:

##### أولاً: تكلفة كل وحدة من المواد المباشرة:

تم حساب تكلفة كل وحدة من المواد المباشرة من كشوفات الإنتاج الخاصة بقسم المراهم خلال عام 2010م عن طريق حساب التكلفة الإجمالية لكل طلبية من المواد الخام وتقسيم تلك التكلفة على عدد الوحدات المنتجة في إجمالي الطلبات لكل صنف من الأصناف السبعة، وفيما يلي جدول (1.3) الذي يبين تكلفة المواد المباشرة المتعلقة بكل طلبية (تشغيلة):

جدول رقم (1.4): تكلفة المواد المباشرة لكل تشغيلة في قسم المراهم خلال عام 2010م

رمز الصنف	رقم التشغيلة الخاصة بكل صنف	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة المواد المباشرة بعملة الشيكل
A	1	1320	843.480
	2	6357	6187.232
B	1	9208	4812.924
	2	9315	4849.681
	3	9874	5889.704
C	1	2462	5806.116
	2	2390	5629.676
D	1	4020	2760.465
	2	6240	3961.457
	3	5760	3787.369
E	1	4888	5756.122
	2	5585	5468.636
F	1	5764	6710.319
	2	5983	6838.725
	3	5484	6547.760
G	1	496	2034.314
	2	450	1837.050

المصدر: (كشوفات الإنتاج الخاصة بقسم المراهم في الشركة محل الدراسة خلال عام 2010م).

ثانياً: تكلفة كل وحدة منتجة من الأجور المباشرة:

خلال عام 2010م بلغ مجموع قيمة مصروف أجور عمال الإنتاج ومصروف أجور عمال الإنتاج اليوميين \$ 101796.79، تم تقسيمها بناء على عدد ساعات العمل التشغيلية الفعلية لآلات المصنع في عام 2010م، بحيث أصبح نصيب كل ساعة عمل آلات مباشرة من الأجور المباشرة \$37.25 وتعادل 132.8 شيكل.

ثالثاً: تكلفة كل وحدة منتجة من المصروفات الصناعية غير المباشرة:

تبلغ القيمة الإجمالية للمصروفات الصناعية غير المباشرة لعام 2010م لكافة أقسام المصنع \$65207.59، وهي مكونة من إحدى عشر بنداً مختلفاً تم توضيحها في جدول (2.4).

جدول رقم (2.4): مصروفات التشغيل غير المباشرة في عام 2010م

الرقم	المصروف	القيمة \$
1	الإهلاكات السنوية لآلات الإنتاج	23534.28
2	محروقات "ماكينات الإنتاج"	3236.78
3	تأمينات المصنع	3011.72
4	إصلاح وصيانة الماكينات	1302.76
5	مصاريف الخبراء ورسوم تحليل الأدوية	7078.17
6	مواد تنظيف المصنع	839.82
7	كهرباء ومياه المصنع	8093.92
8	صيانة المصعد	672.89
9	صيانة المصنع	15799.55
10	رسوم واشتراكات	1612.45
11	اسعافات أولية وعلاجات	25.25

المصدر: (حساب التشغيل من 2010/1/1 وحتى 2010/12/31).

وتم استخدام معدل تحميل مناسب لكل بند من تلك البنود كالتالي:

(1) الإهلاكات السنوية لآلات الإنتاج: وسيتم حساب معدل التحميل لها بناء على عدد ساعات عمل الآلات:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{قيمة الإهلاكات السنوية لكافة آلات الإنتاج لعام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م}}$$

$$= 2732.58 \div 23534.28$$

$$= 8.61 \text{ $ / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

$$= 2805 \div 8.61$$

$$= 30.7 \text{ شيكل / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

(2) محروقات "ماكينات الإنتاج": وتم حساب معدل التحميل لها أيضاً بناءً على عدد ساعات عمل الآلات:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{قيمة المحروقات السنوية لماكينات الإنتاج لعام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م}}$$

$$= 2732.58 \div 3236.78$$

$$= 1.18 \text{ \$ / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

$$= 2805 \div 1.18$$

$$= 4.21 \text{ شيكل / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

(3) تأمينات المصنع: يبلغ إجمالي أقساط التأمين في شركة معامل الشرق الأوسط خلال عام 2010م \$3011.72، وهي مقسمة على أربعة بنود:

- تأمين ضد مخاطر الحريق، قيمة قسط التأمين \$1900.
- تعويض عمال، قيمة قسط التأمين \$930.
- تأمين مسئولية مدنية، قيمة قسط التأمين \$125.
- مصاريف تأمين مختلفة، \$56.72.

ومن خلال إطلاع الباحثة على مستندات التأمين الخاصة بالشركة محل الدراسة، اتضح بأن قسط التأمين ضد الحريق تم حسابه بناءً على تقييم لمباني وموجودات الشركة خلال العام المذكور بقيمة إجمالية \$1508127، مقسمة كما يلي:

- قيمة البناء \$721198.
- أدوية مصنعة ومواد تحت التصنيع ومواد ومستلزمات للتصنيع في المخازن \$280000.
- مكاتب وآلات تصوير وتليفونات وفاكسات وسنترال وديكور في الطابق العلوي \$134365.
- خطوط إنتاج الأدوية ومختبرات للتصنيع وتوابعها في الطابق الأرضي \$372564.

أما قسط التأمين الخاص بتعويض العمال فهو لعدد 13 عامل، منهم خمسة عمال تابعين لإدارة الإنتاج في الشركة.

وللقيام بتحميل مصروف تأمينات الشركة خلال عام 2010م تم إتباع الخطوات التالية:  
أولاً: خطوات تحميل مبلغ التأمين الخاص ببند قيمة البناء:

❖ تم حساب نصيب بند قيمة البناء من قسط التأمين كما يلي:

(قيمة البناء ÷ إجمالي مبلغ التأمين) × قسط التأمين

$$(930-3011.72) \times (1508127 \div 721198) =$$

$$\$ 995.4946 =$$

❖ تم تحميل نصيب بند قيمة البناء من قسط التأمين بناءً على معدل تحميل مبني على

المساحة، كما يلي:

$$\left( \frac{\text{مساحة منطقة تصنيع المواد شبه الصلبة}}{\text{إجمالي مساحة المصنع}} \right) \times \text{نصيب قيمة البناء من قسط التأمين}$$

$$995.4946 \times (2818.8 \div 30.78) =$$

$$\$10.87 =$$

$$0.2805 \div 10.87 =$$

$$= 38.75 \text{ شيكل نصيب خط إنتاج المراهم من قسط التأمين الخاص بالبناء.}$$

❖ تم تقسيم نصيب خط إنتاج المواد شبه الصلبة من قسط التأمين الخاص بالبناء على

عدد الأصناف المنتجة في هذا الخط كما يلي:

$$38.75 \div 7 = 5.5357 \text{ شيكل / صنف في خط إنتاج المراهم.}$$

ثانياً: خطوات تحميل مبلغ التأمين الخاص بالأدوية المصنعة والمواد تحت التصنيع ومواد ومستلزمات التصنيع في المخازن:

❖ تم حساب نصيب هذا البند من قسط التأمين كما يلي:

(قيمة الأدوية المصنعة والمواد تحت التصنيع ومواد ومستلزمات التصنيع في المخازن

÷ إجمالي مبلغ التأمين) × قسط التأمين

$$2081.72 \times (1508127 \div 280000) =$$

$$=386.4937\$$$

❖ تم تحميل نصيب بند قيمة الأدوية المصنعة والمواد تحت التصنيع و مواد ومستلزمات التصنيع في المخازن من قسط التأمين بناء على معدل تحميل مبني على قيمة المواد الخام، كما يلي:

$$\times \left( \frac{\text{مواد خام خط إنتاج المراهم}}{\text{مواد خام لكافة المنتجات خلال عام 2010م}} \right)$$

$$= 386.4937 \times ((0.2805 \div 297798.64) \div 82774.09)$$

$$= 30.1333\$$$

$$= 0.2805 \div 30.1333$$

$$= 107.4272$$

المصنعة والمواد تحت التصنيع و مواد ومستلزمات التصنيع في المخازن.

❖ تم تقسيم نصيب خط إنتاج المراهم من قسط التأمين الخاص بالبند المذكور على عدد الأصناف المنتجة في هذا الخط كما يلي:

$$= 107.4272 \div 7 = 15.3467$$

ثالثاً: خطوات تحميل مبلغ التأمين الخاص ببند قيمة مكاتب وآلات تصوير وتليفونات وفاكسات وسنترال وديكور في الطابق العلوي:

❖ تم حساب نصيب بند قيمة البند من قسط التأمين كما يلي:

(قيمة مكاتب وآلات تصوير وتليفونات وفاكسات وسنترال وديكور في الطابق العلوي ÷ إجمالي مبلغ التأمين) × قسط التأمين

$$= (1508127 \div 134365) \times (930 - 3011.72)$$

$$= 185.4687\$$$

❖ تم تحميل نصيب البند من قسط التأمين بناء على معدل تحميل مبني على عدد خطوط الإنتاج، كما يلي:

نصيب البند من قسط التأمين

عدد خطوط الإنتاج في المصنع خلال عام 2010م

$$4 \div 185.4687 =$$

$$\$ 46.3672 =$$

$$0.2805 \div 46.3672 =$$

$$= 165.3018 \text{ شيكل نصيب خط إنتاج المراهم من قسط التأمين الخاص بالبند.}$$

❖ تم تقسيم نصيب خط إنتاج المراهم من قسط التأمين الخاص بالبند على عدد الوحدات المنتجة في هذا الخط كما يلي:

$$= 85597 \div 165.3018 = 0.001931164 \text{ شيكل / وحدة منتجة في خط إنتاج المراهم.}$$

رابعاً: خطوات تحميل مبلغ التأمين الخاص ببند قيمة خطوط إنتاج الأدوية ومختبرات التصنيع وتوابعها في الطابق الأرضي:

❖ تم حساب نصيب هذا البند من قسط التأمين كما يلي:

$$\text{(قيمة البند} \div \text{إجمالي مبلغ التأمين)} \times \text{قسط التأمين}$$

$$= (1508127 \div 372564) \times (930 - 3011.72) =$$

$$= \$ 514.263$$

❖ تم تحميل نصيب البند من قسط التأمين بناء على معدل تحميل مبني على عدد

الأصناف المنتجة في عام 2010م، كما يلي:

نصيب البند من قسط التأمين

عدد الأصناف المنتجة خلال عام 2010م في المصنع

$$= 46 \div 514.263 =$$

$$= \$ 11.1796$$

$$= 0.2805 \div 11.1796 =$$

$$= 39.8561 \text{ شيكل / صنف.}$$

خامساً: خطوات تحميل قسط التأمين الخاص بتعويض العمال:

لقد تم الإشارة سابقاً إلى أن قيمة قسط التأمين الخاص بتعويض العمال يبلغ \$930، وأن عدد العمال المؤمن عليهم يبلغ 13 عاملاً، منهم 5 عمال تابعين لإدارة الإنتاج في الشركة محل الدراسة، وتم تحميل هذا المبلغ حسب الخطوات التالية:

❖ تم حساب معدل التحميل لقسط التأمين بناءً على نسبة عدد عمال الإنتاج المؤمن عليهم من إجمالي عدد العمال المؤمن عليهم في المصنع، وذلك كما يلي:

$$\times \text{قيمة قسط التأمين} \left( \frac{\text{عدد عمال إدارة الإنتاج المؤمن عليهم}}{\text{إجمالي عدد العمال المؤمن عليهم}} \right)$$

$$= 930 \times (13 \div 5) =$$

$$= \$ 357.6923$$

$$= 0.2805 \div 357.6923 =$$

= 1275.1954 شيكل نصيب خطوط الإنتاج الأربعة في المصنع من قيمة قسط تأمين العمال.

❖ تم تحميل نصيب البند من قسط التأمين بناءً على معدل تحميل مبني على عدد ساعات عمل موظفي الإنتاج خلال عام 2010م (سيتم توضيح كيفية احتساب عدد الساعات في بند رقم 8 وهو صيانة المصعد)، كما يلي:

نصيب البند من قسط التأمين

عدد ساعات عمل موظفي الإنتاج خلال عام 2010م

$$= 26974.775 \div 1275.1954 =$$

$$= 0.04727 \text{ شيكل / ساعة عمل عمال مباشرة خلال عام 2010.}$$

وإذا تم ضرب هذا المبلغ بنسبة عدد ساعات عمل عمال الإنتاج لكل ساعة عمل آلات (موضحة أيضاً في بند رقم 8 وهو صيانة المصعد)، يكون الناتج نصيب كل ساعة عمل آلات من مصروف تأمين العمال:

$$= 9.871541 \times 0.04727 =$$

$$= 0.46663 \text{ شيكل / ساعة عمل آلات مباشرة.}$$

## الخلاصة:

تم تلخيص النتائج السابقة والتي تتعلق بمعدلات تحميل مصروف تأمينات المصنع في الجدول التالي:

جدول رقم (3.4): معدلات تحميل مصروف تأمينات المصنع

رقم البند	البند	معدل التحميل
1	قسط تأمين قيمة البناء.	5.5357 شيكل/صنف في خط إنتاج المراهم.
2	قسط تأمين قيمة الأدوية المصنعة والمواد تحت التصنيع و مواد ومستلزمات التصنيع في المخازن.	15.3467 شيكل/صنف في خط إنتاج المراهم.
3	قسط تأمين المكاتب وآلات التصوير والتليفونات والفاكسات والسنترال في الطابق العلوي.	0.001931164 شيكل/وحدة منتجة في خط إنتاج المراهم.
4	قسط تأمين خطوط إنتاج الأدوية ومختبرات التصنيع وتوابعها في الطابق الأرضي.	39.8561 شيكل/صنف منتج.
5	قسط تأمين العمال.	0.46663 شيكل/ساعة عمل آلات مباشرة.

المصدر: (من إعداد الباحثة).

وفيما يلي جدول (4.4) والذي تم فيه حساب نصيب الوحدات المنتجة في خط إنتاج المراهم من مصروف تأمينات المصنع خلال عام 2010م، وتم جمع معدل التحميل للبنود الأول والثاني والرابع معاً لأنهم يعتمدون على معدل تحميل واحد ألا وهو الصنف المنتج بحيث أصبح المبلغ الذي تم تحميله كالتالي:

$$39.8561 + 15.3467 + 5.5357$$

$$= 60.7385 \text{ شيكل / صنف في خط إنتاج المراهم.}$$

جدول رقم (4.4): نصيب كل تشغيل في خط إنتاج المراهم من مصروف تأمينات المصنع

خلال عام 2010م بعملة الشيكل

رمز الصنف	عدد الوحدات المنتجة	عدد ساعات العمل المباشرة في خلاط المراهم	عدد ساعات العمل المباشرة في خط تعبئة المراهم	قسط تأمين بنود التأمين الأول والثاني والرابع	قسط تأمين المكاتب وآلات التصوير والتليفونات والفاكسات والسنترال في الطابق العلوي.	قسط تأمين العمال.	حصة كل تشغيل من مصروف تأمينات المصنع
A	1321	8	5	10.45006	2.55107	6.06619	19.06732
	6357	8	6	50.28844	12.27641	6.53282	69.09767
B	9208	8	6	19.69504	17.78216	6.53282	44.01002
	9315	8	6	19.92391	17.98879	6.53282	44.44552
	9874	8	6	21.11955	19.06831	6.53282	46.72068
C	2462	8	6	30.81991	4.75453	6.53282	42.10726
	2390	8	6	29.91859	4.61548	6.53282	41.06689
D	4020	8	6	15.24150	7.76328	6.53282	29.53760
	6240	8	6	23.65844	12.05046	6.53282	42.24172
	5760	8	6	21.83856	11.12350	6.53282	39.49488
E	4888	8	6	28.34811	9.43953	6.53282	44.32046
	5585	8	6	32.39039	10.78555	6.53282	49.70876
F	5764	8	6	20.31784	11.13123	6.53282	37.98189
	5983	8	6	21.08981	11.55415	6.53282	39.17678
	5484	8	6	19.33085	10.59050	6.53282	36.45417
G	496	8	6	31.84598	0.95786	6.53282	39.33666
	450	8	3	28.89252	0.86902	5.13293	34.89447
المجموع	85597	136	98	425.1695	165.30183	109.19142	699.66275

المصدر: (من إعداد الباحثة).

4) إصلاح وصيانة الماكينات: وتم حساب معدل التحميل لها بناءً على عدد ساعات عمل الآلات:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{قيمة إصلاح وصيانة الماكينات لعام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م}}$$

$$= 2732.58 \div 1302.76 =$$

$$= .48 \text{ $ / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

$$= .2805 \div .48 =$$

$$= 1.71 \text{ شيكل / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

(5) **مصاريف الخبراء ورسوم تحليل الأدوية:** وتم حساب معدل التحميل لها بناءً على عدد أوامر الإنتاج (التشغيلات) خلال عام 2010م:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{مصاريف الخبراء ورسوم تحليل أدوية خلال عام 2010م}}{\text{عدد أوامر الإنتاج خلال عام 2010م}}$$

$$= 146 \div 7078.17 =$$

$$= 48.481 \text{ $ / أمر إنتاج}$$

$$= 0.2805 \div 48.481 =$$

$$= 172.838 \text{ شيكل / أمر إنتاجي}$$

(6) **مواد تنظيف المصنع:** تم حساب معدل التحميل لها بناءً على عدد الوحدات المنتجة الكلية في عام 2010م:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{تكلفة مواد تنظيف المصنع خلال عام 2010م}}{\text{عدد الوحدات المنتجة الكلية خلال عام 2010م}}$$

$$= 499059.24 \div 839.82 =$$

$$= .00168 \text{ $ / وحدة منتجة}$$

$$= .2805 \div .00168 =$$

$$= 01. \text{ شيكل / وحدة منتج}$$

(7) **كهرباء ومياه المصنع:** حُسِبَ معدل التحميل لها بناءً على عدد ساعات عمل الآلات الكلية خلال عام 2010م:

$$\begin{aligned} \text{معدل التحميل} &= \frac{\text{مصاريف كهرباء ومياه المصنع خلال عام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م}} \\ &= 2732.58 \div 8093.92 = \\ &= 2.96 \text{ \$ / ساعة عمل آلات مباشرة} \\ &= 2.96 \div 0.2805 = \\ &= 10.55 \text{ شيكل / ساعة عمل آلات مباشرة} \end{aligned}$$

(8) **صيانة المصعد:** تم حساب معدل التحميل بناءً على عدد ساعات عمل العمال المباشرة وتم ذلك على خطوتين رئيسيتين كالتالي:

#### الخطوة الأولى:

$$\begin{aligned} \text{عدد أيام الدوام لموظفي الإنتاج خلال عام 2010م} &= 3348.45 \text{ يوم} \\ \times \text{ عدد ساعات الدوام اليومي} &= 7.5 \text{ ساعة} \\ \text{عدد ساعات الدوام الرسمي لموظفي الإنتاج} &= 25113.375 \text{ ساعة} \\ + \text{ عدد ساعات العمل الإضافي لموظفي الإنتاج} &= 1861.4 \text{ ساعة} \\ \text{إجمالي عدد ساعات العمل المباشرة} &= 26974.775 \text{ ساعة} \end{aligned}$$

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{مصرف صيانة المصعد خلال عام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات العمل المباشرة لموظفي الإنتاج خلال عام 2010م}}$$

$$= 26974.775 \div 672.89 =$$

$$= 0.024945157 \$ / \text{ساعة عمل عمال مباشرة}$$

$$= 0.2805 \div 0.024945157$$

$$= 0.08893 \text{ شيكل} / \text{ساعة عمل عمال مباشرة}$$

### الخطوة الثانية:

وتم في هذه الخطوة حساب عدد ساعات عمل العمال المباشرة والتي تقابل كل ساعة من

ساعات عمل الآلات خلال عام 2010م وذلك كالتالي:

$$= \text{إجمالي عدد ساعات العمل المباشرة لموظفي الإنتاج خلال عام 2010م}$$

إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م

$$= 2732.58 \div 26974.775$$

$$= 9.871541 \text{ ساعة عمل عمال مباشرة} / \text{ساعة عمل آلات}$$

وبما إن تكلفة مصروف الصيانة لكل ساعة عمل العمال المباشرة تساوي 0.088983

شيكيل فإن تكلفة مصروف الصيانة لساعات عمل العمال المقابلة لكل ساعة عمل آلات تحسب

كما يلي:

(عدد ساعات عمل العمال المباشرة / ساعة عمل آلات) × تكلفة مصروف الصيانة لكل ساعة

عمل عمال مباشرة

$$= 0.088983 \times 9.871541$$

$$= 0.878399 \text{ شيكل} / \text{ساعة عمل آلات مباشرة}$$

(9) **صيانة المصنع:** وتم حساب معدل التحميل لمصاريف صيانة المصنع بناء على مساحة منطقة

التصنيع في المصنع ككل ومساحة المنطقة التي فيها آلات خط إنتاج المراهم وذلك كما يلي:

### الخطوة الأولى:

مساحة منطقة التصنيع في الطابق الأرضي =  $(36.68 \times 18) - (8.1 \times 16.7) = 524.97 \text{ م}^2$

+ مساحة منطقة التصنيع في الطابق الأول =  $(17.9 \times 10.5) + (3 \times 3) = 196.95 \text{ م}^2$

إجمالي مساحة منطقة التصنيع  $721.92 \text{ م}^2$

مساحة منطقة تصنيع المواد شبه الصلبة =  $3.8 \times 8.1 = 30.78 \text{ م}^2$

## الخطوة الثانية:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{مصاريف صيانة المصنع خلال عام 2010م}}{\text{إجمالي مساحة منطقة التصنيع}}$$

$$= 721.92 \div 15799.55$$

$$= 21.8855 \$ / \text{متر مربع}$$

نصيب منطقة تصنيع المراهم من مصاريف صيانة المصنع:

$$= 30.78 \times 21.8855$$

$$= 673.636 \$$$

$$= 0.2805 \div 673.636$$

$$= 2401.55 \text{ شيكل}$$

ثم يُقسم هذا المبلغ على عدد الوحدات المنتجة في قسم المواد شبه الصلبة كي نحصل على نصيب الوحدة المنتجة من مصروف صيانة المصنع:

$$= 85597 \div 2401.55 = 0.02806 \text{ شيكل} / \text{وحدة منتجة في خط إنتاج المراهم.}$$

(10) رسوم واشتراكات: تم حساب معدل التحميل لها بناءً على عدد الأصناف المنتجة في عام 2010م:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{تكلفة الرسوم والاشتراكات خلال عام 2010م}}{\text{عدد الأصناف المنتجة الكلية خلال عام 2010م}}$$

$$= 46 \div 1612.45$$

$$= 35.0533 \$ / \text{صنف}$$

$$= 0.2805 \div 35.0533$$

$$= 124.9672 \text{ شيكل} / \text{صنف}$$

ومن ثم تقسم هذه القيمة على عدد الوحدات المنتجة في كل صنف.

(11) إسعافات أولية وعلاجات: وتم حساب معدل التحميل لها بناءً على عدد ساعات عمل العمال المباشرة وذلك كما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{معدل التحميل} = \frac{\text{مصرف الإسعافات الأولية والعلاجات خلال عام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات العمل المباشرة لموظفي الإنتاج خلال عام 2010م}} \\ & = 26974.775 \div 25.25 = \\ & = 0.00093606 \$ / \text{ساعة عمل عمال مباشرة} \\ & = 0.2805 \div 0.00093606 = \\ & = 0.003337 \text{ شيكل} / \text{ساعة عمل عمال مباشرة} \end{aligned}$$

وحيث إن عدد ساعات عمل العمال المباشرة / ساعة عمل آلات = 9.871541 ساعة وتكلفة مصرف الإسعافات الأولية والعلاجات لكل ساعة عمل العمال المباشرة = 0.088983 شيكل، فإن تكلفة مصرف الإسعافات الأولية والعلاجات لساعات عمل العمال المقابلة لكل ساعة عمل آلات تحسب كما يلي:

$$\begin{aligned} & \left[ \text{عدد ساعات عمل العمال المباشرة} / \text{ساعة عمل آلات} \right] \times \left[ \text{مصرف الإسعافات الأولية والعلاجات} / \text{ساعة عمل عمال مباشرة} \right] \\ & = 0.003337 \times 9.871541 = \\ & = 0.032942431 \text{ شيكل} / \text{ساعة عمل آلات مباشرة} \end{aligned}$$

بعد الانتهاء من وضع معدلات التحميل لبنود المصروفات الصناعية غير المباشرة، تم تحميل منتجات خط إنتاج المراهم بقيمة تلك المصروفات حسب جدول (5.4) التالي:

جدول رقم (5.4): تحميل المصروفات الصناعية غير المباشرة بعملة الشيكل

المجموع	إسعافات أولية	رسوم واشتراكات	صيانة المصنع	صيانة المصعد	كهرباء ومياه	مواد تنظيف المصنع	مصاريف الخبراء	إصلاح وصيانة ماكينات	تأمينات المصنع	محروقات	إهلاكات	عدد ساعات العمل المباشرة في خلط المراهم و في خط تعبئة المراهم		عدد الوحدات المنتجة	رمز الصنف
888.73	0.429	21.5	37.07	11.4	137.15	13.21	172.84	22.23	19.07	54.73	399.1	5	8	1321	<b>A</b>
1260.50	0.462	103.5	178.38	12.3	147.70	63.57	172.84	23.94	69.10	58.94	429.8	6	8	6357	
1280.97	0.462	40.52	258.38	12.3	147.70	92.08	172.84	23.94	44.01	58.94	429.8	6	8	9208	<b>B</b>
1285.95	0.462	40.99	261.38	12.3	147.70	93.15	172.84	23.94	44.45	58.94	429.8	6	8	9315	
1311.95	0.462	43.45	277.06	12.3	147.70	98.74	172.84	23.94	46.72	58.94	429.8	6	8	9874	
1045.19	0.462	63.41	69.08	12.3	147.70	24.62	172.84	23.94	42.10	58.94	429.8	6	8	2462	<b>C</b>
1039.57	0.462	61.56	67.06	12.3	147.70	23.90	172.84	23.94	41.07	58.94	429.8	6	8	2390	
1059.88	0.462	31.36	112.80	12.3	147.70	40.20	172.84	23.94	29.54	58.94	429.8	6	8	4020	<b>D</b>
1174.39	0.462	48.68	175.09	12.3	147.70	62.40	172.84	23.94	42.24	58.94	429.8	6	8	6240	
1149.63	0.462	44.93	161.63	12.3	147.70	57.60	172.84	23.94	39.49	58.94	429.8	6	8	5760	
1134.67	0.462	58.33	137.16	12.3	147.70	48.88	172.84	23.94	44.32	58.94	429.8	6	8	4888	<b>E</b>
1174.90	0.462	66.64	156.72	12.3	147.70	55.85	172.84	23.94	49.71	58.94	429.8	6	8	5585	
1145.14	0.462	41.80	161.74	12.3	147.70	57.64	172.84	23.94	37.98	58.94	429.8	6	8	5764	<b>F</b>
1156.27	0.462	43.40	167.88	12.3	147.70	59.83	172.84	23.94	39.18	58.94	429.8	6	8	5983	
1130.92	0.462	39.77	153.88	12.3	147.70	54.84	172.84	23.94	36.45	58.94	429.8	6	8	5484	
969.722	0.462	65.52	13.92	12.3	147.70	4.96	172.84	23.94	39.34	58.94	429.8	6	8	496	<b>G</b>
813.243	0.363	59.45	12.63	9.7	116.05	4.50	172.84	18.81	34.89	46.31	337.7	3	8	450	
19021.7												98	136	85597	المجموع

#### رابعاً: تكلفة كل وحدة منتجة من المصروفات الإدارية:

تم تحميل المصروفات الإدارية خلال عام 2010م والخاصة بالشركة محل الدراسة باستخدام

معدل تحميل مبني على أساس عدد ساعات عمل الآلات الكلية خلال عام 2010م:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{قيمة المصروفات الإدارية خلال عام 2010م}}{\text{إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م}}$$

إجمالي عدد ساعات عمل الآلات في المصنع ككل لعام 2010م

$$= 2732.58 \div 79180.95$$

$$= \$28.977 / \text{ساعة عمل آلات مباشرة}$$

$$= 2805 \div 28.977$$

$$= 103.305 \text{ شيكل / ساعة عمل آلات مباشرة}$$

#### خامساً: تكلفة كل وحدة منتجة من مصروفات البيع والتسويق:

تم تحميل مصروفات البيع والتسويق والتي تكبدتها الشركة محل الدراسة خلال عام 2010م

باستخدام معدل تحميل مبني على قيمة المبيعات السنوية، وسيتم إجراء عملية التحميل على مرحلتين:

المرحلة الأولى ويتم فيها حساب معدل التحميل

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{مصروفات البيع والتسويق خلال عام 2010م}}{\text{إجمالي قيمة المبيعات خلال عام 2010م}}$$

إجمالي قيمة المبيعات خلال عام 2010م

$$= 698681.1 \div 79009.61$$

$$= \$ .113083938 / \text{دولار مبيعات}$$

المرحلة الثانية ويتم فيها حساب نصيب كل منتج من المنتجات السبعة التابعة لخط إنتاج المراهم

عن طريق ضرب قيمة مبيعات كل منتج بمعدل التحميل المحسوب سابقاً ومن ثم تقسيم النتيجة

على عدد الوحدات المنتجة من كل صنف

جدول رقم (6.4): تحميل مصروفات البيع والتسويق بعملة الشيكل

نصيب الوحدة من مصروفات البيع والتسويق وشيكل	نصيب الوحدة من مصروفات البيع والتسويق \$	عدد الوحدات المنتجة خلال عام 2010م	نصيب المنتج من مصروفات البيع والتسويق \$	معدل التحميل	قيمة المبيعات من المنتج خلال عام 2010م	رمز المنتج
0.371	0.104	7678	793.965	0.113084	7021.02	<b>A</b>
0.193	0.054	28397	1521.174	0.113084	13451.72	<b>B</b>
1.084	0.304	4852	1472.429	0.113084	13020.681	<b>C</b>
0.232	0.065	16020	1029.066	0.113084	9100.017	<b>D</b>
0.321	0.090	10473	933.278	0.113084	8252.969	<b>E</b>
0.706	0.198	17231	3402.362	0.113084	30087.048	<b>F</b>
1.180	0.331	946	312.983	0.113084	2767.705	<b>G</b>

جدول (7.4): حساب تكلفة الوحدة المنتجة في خط إنتاج المراهم بعملة الشيكل

تكلفة الوحدة	المجموع	تكاليف البيع والتسويق	تكاليف إدارية	التكلفة الصناعية غير المباشرة	تكلفة الأجور المباشرة	تكلفة المواد المباشرة	عدد ساعات العمل المباشرة في خلاط المراهم و في خط تعبئة المراهم		عدد الوحدات المنتجة	رمز الصنف
							5	8		
	5291.67	490.09	1342.97	888.73	1726.4	843.48	5	8	1321	A
	13111.65	2358.45	1446.27	1260.50	1859.2	6187.23	6	8	6357	
2.40	18403.32									
	11176.5	1777.14	1446.27	1280.97	1859.2	4812.92	6	8	9208	B
	11238.9	1797.80	1446.27	1285.95	1859.2	4849.68	6	8	9315	
	12412.8	1905.68	1446.27	1311.95	1859.2	5889.70	6	8	9874	
1.23	34828.2									
	12825.59	2668.81	1446.27	1045.19	1859.2	5806.12	6	8	2462	C
	12565.48	2590.76	1446.27	1039.57	1859.2	5629.68	6	8	2390	
5.23	25391.07									
	8058.46	932.640	1446.27	1059.88	1859.2	2760.47	6	8	4020	D
	9889	1447.68	1446.27	1174.39	1859.2	3961.46	6	8	6240	
	9578.79	1336.32	1446.27	1149.63	1859.2	3787.37	6	8	5760	
1.72	27526.25									
	11765.31	1569.05	1446.27	1134.67	1859.2	5756.12	6	8	4888	E
	11741.80	1792.79	1446.27	1174.90	1859.2	5468.64	6	8	5585	
2.25	23507.11									
	15230.31	4069.38	1446.27	1145.14	1859.2	6710.32	6	8	5764	F
	15524.47	4224.00	1446.27	1156.27	1859.2	6838.73	6	8	5983	
	14855.85	3871.70	1446.27	1130.92	1859.2	6547.76	6	8	5484	
2.65	45610.63									
	6894.782	585.28	1446.27	969.722	1859.2	2034.31	6	8	496	G
	5778.453	531.00	1136.36	813.243	1460.8	1837.05	3	8	450	
13.40	12673.24									
		33948.57	24173.38	19021.65	31075.2	82774.09	98	136	85597	المجموع

#### 4-5 مقارنة أسعار بيع المنتجات والبدايل المقابلة لها في شركات محلية أخرى:

لقد تطرقت الباحثة في الفصل الثاني من هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة وعناصر هذا الأسلوب الثلاث وهي: التكلفة المستهدفة والسعر المستهدف والربح المستهدف، وللتوصل إلى السعر المستهدف الخاص بمنتجات خط المراهم في الشركة محل الدراسة كان لا بد من استعراض أسعار بيع الشركة محل الدراسة لمنتجاتها من المراهم ومقارنتها بأسعار بيع المنتجات البديلة والتابعة للشركات المحلية المنافسة لها في السوق، وسوف يتم استعراض تلك الأسعار في الجدول التالي:

جدول رقم (8.4): مقارنة أسعار بيع المنتجات والبدايل المقابلة لها بعملة الشيكل

القدس		بييرزيت		دار الشفاء		شركة معامل الشرق الأوسط	
-	-	8.4	A <sub>2</sub>	7.7	A <sub>1</sub>	8	A
10.5	B <sub>3</sub>	7	B <sub>2</sub>	6.97	B <sub>1</sub>	7.5	B
17.5	C <sub>3</sub>	-	-	-	-	17.5	C
-	-	4.9	D <sub>2</sub>	-	-	6	D
-	-	-	-	-	-	7	E
17.5	F <sub>3</sub>	17.6	F <sub>2</sub>	-	-	14	F
-	-	-	-	-	-	19.5	G 200ML

المصدر: (من إعداد الباحثة).

ومن خلال مقارنة الأسعار في الجدول أعلاه نجد ما يلي:

- (1) إن المنتجين A, B يحتلان مركزاً تنافسياً متوسطاً في السوق؛ فعند مقارنة سعر بيعهما نجد أنه أعلى من سعر بيع المنتجات البديلة لهما في بعض الشركات وأقل من شركات أخرى.
- (2) أما سعر بيع المنتج C فهو مماثل لسعر بيع المنتج البديل له C<sub>3</sub>، ولذلك على الشركة محل الدراسة إعادة النظر في سعر هذا المنتج والعمل على خفضه بحيث يصبح أقل من سعر بيع المنتج المنافس له، مما يساعد الشركة في الحصول على حصة سوقية أكبر، مع مراعاة المحافظة على نفس هامش الربح.

3) أما فيما يتعلق بالمنتج D (وزن 15 غرام، تركيز مادة فعالة 1%)، فهو يباع بسعر أعلى من المنتج D<sub>2</sub> (وزن 10 غرام، تركيز مادة فعالة 3%)، وهذا يفقد الشركة مركزها التنافسي في السوق لهذا المنتج، ولذلك على الشركة محل الدراسة إعادة النظر في تكاليف هذا المنتج ومحاولة تخفيض تلك التكاليف كي تتمكن من تخفيض سعر بيعه مع المحافظة على نفس هامش الربح الخاص به.

4) وبمقارنة سعر بيع المنتج F مع سعري نظيريه F<sub>2</sub>, F<sub>3</sub> نجد أن سعر المنتج F أقل، وهذا يعطي للشركة محل الدراسة مركزاً تنافسياً كبيراً لهذا المنتج، وإن كان بإمكانها إعادة النظر في سعره بحيث يمكن زيادة السعر لتحقيق المزيد من الأرباح مع مراعاة بقاء السعر الجديد أقل من سعري المنتجين F<sub>2</sub>, F<sub>3</sub>.

#### 4-6 تقييم أسلوب التسعير في شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية:

تم إجراء مقابلات مع عدد من الموظفين والمسؤولين الإداريين في الشركة والذين كانوا أو ما زالوا يشغلون مهام إدارية متعلقة بالجوانب المحاسبية والتسويقية (المبيعات) في الشركة، وقد تم تقسيم أسئلة المقابلة إلى ثلاث مجموعات؛ الأولى تتعلق ببعض خصائص أفراد العينة، والثانية تتعلق بنظام التكاليف المطبق في الشركة والمعلومات التي يوفرها هذا النظام لمتخذي القرار، أما المجموعة الأخيرة فتتعلق بتقييم أسلوب التسعير في الشركة محل الدراسة، ويمكن تلخيص نتائج إجابات أسئلة المقابلة والموجودة في ملحق رقم (2) في النقاط التالي:

1. عدم وجود رؤية واضحة لدى أفراد المقابلة حول أسلوب التكلفة المتبع في الشركة.
2. إن نظام التكاليف المطبق في الشركة هو نظام التكلفة الفعلية، حيث إن التكاليف المعيارية لا يتم استخدامها إلا عند عمليات إنتاج الطلبات؛ بهدف مقارنة كميات المواد المباشرة الفعلية والتكاليف المرتبطة بها بالكميات والتكاليف المعيارية من خلال كشوفات الإنتاج الخاصة بكل طلبيه.
3. إن الإدارة العليا في الشركة تملك مستوى جيد من الوعي التكاليفي فاهتمامها بمعلومات التكاليف لا يقتصر على تحديد تكلفة المنتج لأغراض تقويم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة، وإنما يتعداه لأغراض اتخاذ قرارات التسعير.

4. تسعى الإدارة العليا في الشركة لتسعير المنتجات بشكل يغطي التكاليف الكلية بالإضافة إلى هامش ربح، إلا أنها لم تحدد نسبة واضحة للربح المستهدف الذي تسعى لتحقيقه.
5. إن الأسعار التنافسية للمنتجات تلعب دوراً كبيراً في عملية التسعير لدى الشركة محل الدراسة، لكنها لا تعتبر أساساً لتحديد تكلفة المنتجات.
6. لا تطبق الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة منتجاتها.
7. إن الاستمرار بتطبيق طرق التسعير التقليدية يُضعف قدرة الشركة على منافسة الشركات المثيلة لها في السوق ويؤثر سلباً على ربحية الشركة نتيجة إضاعة فرصة تخفيض تكاليف العديد من المنتجات.

#### 4-7 تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة لمنتجات خط إنتاج المراهم:

كما ذكر سابقاً فإن نموذج التكلفة المستهدفة يقوم على ثلاثة عناصر وهي التكلفة المستهدفة وسعر البيع المستهدف والربح المستهدف وذلك حسب المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

وللوصول إلى التكلفة المستهدفة لكل منتج من منتجات خط إنتاج المراهم يجب أن تتوفر بيانات لسعر البيع والربح المستهدفين للمنتجات المذكورة.

وتم اعتماد سعر بيع المنتجات في شركة معامل الشرق الأوسط بعد أخذ البونص (Bonus) بعين الاعتبار كسعر بيع مستهدف، أما فيما يتعلق بنسبة الربح المستهدف وحيث إن الشركة محل الدراسة لا تملك رؤية واضحة لهذه النسبة فسيتم استخدام أعلى نسبة لمجمل ربح العمليات الخاص بالشركات المتنافسة الثلاث خلال السنوات الست الماضية كبديل لها؛ خاصة وأن الهدف من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو الوصول إلى أفضل ربح ممكن، وفيما يلي استعراض كيفية حساب هذه النسبة والقيم المالية المتعلقة بها خلال السنوات المذكورة.

$$100 \times \left( \frac{\text{إجمالي الربح أو الخسارة}}{\text{صافي المبيعات}} \right) = \text{نسبة مجمل ربح العمليات}$$

جدول رقم (9.4): نسبة مجمل ربح العمليات للسنوات من 2005-2010

شركة بيرزيت للأدوية			شركة القدس للمستحضرات الطبية			شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية			السنة
نسبة مجمل ربح العمليات	صافي المبيعات دينار	صافي الربح أو الخسارة دينار	نسبة مجمل ربح العمليات	صافي المبيعات دينار	إجمالي الربح أو الخسارة دينار	نسبة مجمل ربح العمليات	صافي المبيعات \$	إجمالي الربح أو الخسارة \$	
%46.4	9500339	4404212	%34.4	7946918	2734160	%27.0	771311	208014	2005
%46.0	9636221	4430173	%34.4	9404805	3236134	%20.5	478402	98081	2006
%46.1	11244645	5182827	%40.0	8715633	3478496	%28.0	645565	180184	2007
%46.5	13362042	6214231	%47.7	9022348	4299658	%35.6	432475	153764	2008
%45.2	15754980	7126750	%42.4	12319511	5217463	%20.1	439016	88453	2009
%44.8	15564802	6980047	%50.8	13688444	6950466	%46.2	725342	335403	2010
%45.8			%41.6			%29.6			المتوسط

المصدر: (القوائم المالية للشركات المذكورة عن السنوات من 2005-2010).

يبين جدول رقم (4.9) أن نسبة مجمل ربح العمليات لشركة القدس للمستحضرات الطبية خلال عام 2010م تبلغ 50.8% وهو أعلى نسبة بين الشركات الثلاث، وسيتم اعتماد هذه النسبة كنسبة للربح المستهدف في الشركة محل الدراسة لأغراض هذه الدراسة خاصة وأن من ضمن أهداف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تعظيم الربح.

أما فيما يتعلق بالسعر المستهدف، تم أخذ أسعار بيع منتجات شركة معامل الشرق الأوسط بعد إدخال نظام البونص (Bonus) كأسعار بيع مستهدفة؛ علماً بأن البونص هو كمية مجانية من عبوات الدواء تصرف مع الطلبية بنسب مئوية متصاعدة كحافز لزيادة المبيعات مما يؤدي إلى انخفاض سعر شراء الوحدة بالنسبة للمشتري، فعلى سبيل المثال لو كان سعر بيع الوحدة قبل البونص 10 شيكل والمشتري سيأخذ 5 وحدات عندها سيقوم بدفع 50 شيكل لكنه سيستلم 8 وحدات بدلاً من 5 وبالتالي سيصبح سعر بيع الوحدة بعد البونص 6.25 شيكل بدلاً من 10 شيكل.

وفيما يلي جدول رقم (10.4) الذي يوضح كيفية حساب سعر بيع الوحدة بعد الأخذ بعين

الاعتبار عدد وحدات البونص:

جدول (10.4): سعر بيع الوحدة المنتجة في خط إنتاج المراهم بعد الأخذ بعين الاعتبار عدد وحدات البونص:

رمز الصنف	قيمة المبيعات \$	قيمة المبيعات شيكل	عدد الوحدات المباعة + البونص	سعر بيع الوحدة بالشيكل (سعر البيع المستهدف)
A	7021.02	25030.37	5329	4.7
B	13451.72	47956.22	25245	1.9
C	13020.68	46419.54	2919	15.9
D	9100.02	32442.13	17216	1.9
E	8252.97	29422.35	7336	4.0
F	30087.05	107262.20	12421	8.6
G	2767.71	9867.04	577	17.0

المصدر: (من إعداد الباحثة).

وفيما يلي تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة على المنتجات المذكورة أعلاه، علماً بأنه سيتم استخدام الرمز (ف) للتعبير عن التكلفة المستهدفة:

**المنتج (A) :**

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

$$ف = 4.7 - (0.508 \times ف)$$

$$4.7 = 1.508 ف$$

$$ف = 3.12 \text{ شيكل}$$

**المنتج (B) :**

$$ف = 1.9 - (0.508 \times ف)$$

$$1.9 = 1.508 ف$$

$$ف = 1.26 \text{ شيكل}$$

المنتج (C) :

$$15.9 = \text{ف} - (0.508 \times \text{ف})$$

$$15.9 = \text{ف} - 1.508$$

$$\text{ف} = 10.5 \text{ شيكل}$$

المنتج (D) :

$$1.9 = \text{ف} - (0.508 \times \text{ف})$$

$$1.9 = \text{ف} - 1.508$$

$$\text{ف} = 1.26 \text{ شيكل}$$

المنتج (E) :

$$4 = \text{ف} - (0.508 \times \text{ف})$$

$$4 = \text{ف} - 1.508$$

$$\text{ف} = 2.65 \text{ شيكل}$$

المنتج (F) :

$$8.6 = \text{ف} - (0.508 \times \text{ف})$$

$$8.6 = \text{ف} - 1.508$$

$$\text{ف} = 5.7 \text{ شيكل}$$

المنتج (G) :

$$17 = \text{ف} - (0.508 \times \text{ف})$$

$$17 = \text{ف} - 1.508$$

ف = 11.27 شيكل

ويبين الجدول التالي مقارنة للتكلفة الفعلية للمنتجات بالتكلفة المستهدفة:

جدول (11.4): مقارنة التكلفة الفعلية للمنتجات بالتكلفة المستهدفة

الفرق	التكلفة المستهدفة بالشيكل	التكلفة الفعلية بالشيكل	رمز المنتج
0.72	3.12	2.4	A
0.03	1.26	1.23	B
5.27	10.5	5.23	C
(0.46)	1.26	1.72	D
0.40	2.65	2.25	E
5.70	5.7	2.65	F
(2.13)	11.27	13.4	G

المصدر: (من إعداد الباحثة).

ويتضح من النتائج الواردة في الجدول (11.4) أنه يمكن للشركة الاستمرار في إنتاج المنتجات A, B, C, E, F ضمن التكلفة الحالية؛ حيث إن التكلفة الحالية لتلك المنتجات أقل من التكلفة المستهدفة وبالتالي يمكن للشركة الاستمرار بتسعير تلك المنتجات وفق الأسعار الحالية، أما المنتجين G, D فلا ينصح الاستمرار بإنتاجهما في ظل الظروف الحالية خاصة وأن التكلفة المستهدفة لهما تقل عن التكلفة الفعلية، ولذلك على الشركة العمل على تخفيض التكلفة الحالية الخاصة بالمنتجين G, D من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة الخاصة بكلٍ منهما.

ويرجع سبب النتائج السابقة لوجود فرق كبير بين التكلفة الفعلية لمعظم المنتجات والأسعار التي تباع بها، فالفرق قد يصل في بعض المنتجات إلى ضعفي قيمة التكلفة الفعلية؛ ويعزى ذلك لطبيعة هيكل السوق الخاص بالصناعات الدوائية حيث يتصف بأن الجانب الاحتكاري فيه يغلب الجانب التنافسي؛ فالمنافسة السعرية فيه منخفضة ولذلك غالباً ما يكون هامش الربح مرتفعاً في هذه الصناعة.

#### 4-8 اختبار الفرضيات وتحليل النتائج:

أولاً: اختبار الفرضية الأولى والتي تنص "تتوفر لدى شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة".

من خلال تقييم نظام التكاليف في الشركة محل الدراسة والمقابلات التي أجريت مع عدد من مسؤولي وموظفي الشركة (الملحق رقم 2) يمكن قبول هذه الفرضية، ويمكن استعراض بعض النقاط التي ساعدت على قبول هذه الفرضية فيما يلي:

1. تملك الشركة العديد من مقومات نظام التكاليف الجيد، وبذلك لن تحتاج الشركة للقيام بتغييرات جذرية في نظام التكاليف إن رغبت في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بل يكفي القيام ببعض التعديلات البسيطة مثل إضافة دائرة لتدقيق الحسابات واستخدام معدلات تحميل مبنية على أسس علمية لتحميل المنتجات بالأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وغيرها من مصاريف الشركة.

2. تبين من خلال المقابلات مع الإدارة العليا في الشركة أن هناك رغبة قوية لدى المسؤولين في استخدام أساليب إدارة التكاليف الحديثة ومواكبة التطورات العلمية في مجال تسعير المنتجات.

3. امتلاك الكادر الوظيفي للشركة للعديد من المؤهلات العلمية والخبرة العملية بحيث يكونون قادرين على التعامل بكفاءة مع أي أساليب إدارية حديثة.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية والتي تنص "يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية على تخطيط التكاليف بدقة".

من خلال تطبيق نموذج أسلوب التكلفة المستهدفة السابق والتوصل إلى النتائج المذكورة في جدول (11.4) يمكن قبول هذه الفرضية، حيث ثبت من خلال تطبيق النموذج أنه يساعد على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة مما يمكّن الشركة من إعادة النظر في تكاليف تلك المنتجات ودراسة البدائل المتاحة من أجل تخفيض التكلفة الفعلية للوصول للتكلفة المستهدفة الخاصة بكل منتج من المنتجات.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة والتي تنص "يوجد معوقات قد تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية".

ويمكن قبول هذه الفرضية أيضاً فمن خلال تطبيق نموذج أسلوب التكلفة المستهدفة تبين وجود عدة معوقات أثناء تطبيق هذا الأسلوب، ومن هذه المعوقات:

1. الشركة محل الدراسة لا تستخدم أسس واضحة في عملية تحديد تكلفة المنتج وتحميل الأجر المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة.

2. صعوبة تحديد أسعار بيع المنتجات المستهدفة المبنية على الأسعار التنافسية بسبب استخدام أسلوب التسعير المعتمد على سياسة البونص (Bonus) في قطاع الصناعات الدوائية، وعدم وجود نسبة ثابتة لعدد الوحدات التي يتم تقديمها كبونص للمشتريين.

3. عدم وجود رؤية واضحة لنسبة الربح المستهدف لدى الشركة محل الدراسة.

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة والتي تنص "يمكن التوصل لنموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية".

بناء على اختبار الفرضيات السابقة وحيث إنه يمكن قبول الفرضيات الثلاث الأولى أصبح بالإمكان وضع نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية، وبهذا يمكن قبول الفرضية الرابعة أيضاً.

#### 4-9 نموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية:

على إدارة الشركة محل الدراسة إتباع الخطوات التالية إن رغبت في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح عند إنتاج منتج جديد:

1. إعادة توجيه الثقافة والعادات: وكما ذكر سابقاً تُعد هذه الخطوة الأولى والأكثر تحدياً، ففي هذه

الخطوة على الإدارة العليا التأكد من الأمور التالية:

أ- وضوح الرؤية لديها حول هذا الأسلوب.

ب- أن الوقت مناسب للتغيير.

ت- تشجيع الكادر الوظيفي لدى الشركة على المشاركة في ورشات عمل توضح آلية تطبيق هذا الأسلوب والفوائد المرجوة منه.

ث- تأسيس عمل جماعي في الشركة بمعنى دمج جميع التخصصات الأساسية التي تشترك في عملية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كالتسويق والتصنيع والبحوث والتطوير والدائرة المالية وغيرها، بحيث تكون كل المسؤوليات اللازمة لدعم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة معرفةً وبوضوح.

2. بحوث السوق: يتم في هذه الخطوة دراسة سوق الصناعات الدوائية المتاح أمام الشركة، وعلى الشركة محل الدراسة أن تتمكن من تكوين صورة شاملة عن النقاط التالية من خلال تلك البحوث:

أ- متطلبات العملاء.

ب- مقدرة العملاء الشرائية.

ت- مميزات وخصائص المنتج المطلوب من حيث الجودة والسعر.

3. تحليل المنافسين: على الشركة محل الدراسة القيام بتحليل للمنافسين بحيث تصبح على دراية كاملة بما يلي:

أ- المنتجات المطروحة من قبل المنافسين.

ب- أسعار بيع تلك المنتجات.

ت- ردود فعل المنافسين المتوقعة عند تقديم الشركة لمنتجاتها الجديدة ومدى تأثير هذه المنتجات على سياسة التسعير لدى المنافسين.

4. تحديد سعر البيع المستهدف: ويتم تحديده بناء على تحليل السوق للتعرف على:

أ- خصائص المنتج الجديد المطلوبة.

ب- طبيعة السوق المستهدف.

ت- دورة حياة المنتج.

ث- أسعار منتجات المنافسين.

5. تحديد هامش الربح المستهدف: ويجب أن يكون هذا الهامش واقعياً وكافياً لتغطية تكاليف دورة

حياة المنتج، وعلى إدارة الشركة أن تراعي استراتيجيتين عند تحديد هذا الهامش (الحداد،

2011، ص 20-21):

أ- استراتيجية الربح طويل الأجل الخاص بالشركة.

ب- استراتيجية حصة المنتج في السوق على المدى القصير.

ويفضل أن يعتمد تحديد هامش الربح المستهدف على نسبة العائد على المبيعات وليس نسبة العائد على الاستثمار، وهناك طريقتان أمام الإدارة لتحديد هامش الربح المستهدف وهما:

أ- أن تبدأ الإدارة بتحديد هامش الربح الفعلي للمنتجات الحالية ثم تقوم بتعديله وفقاً للتغيرات في ظروف السوق.

ب- أن تبدأ الإدارة بتحديد هامش ربح مستهدف لمنتجات جديدة، بحيث تتمكن الإدارة من خلال هذا الهامش من تحقيق خطط الأرباح طويلة الأجل، ثم تقوم بزيادة وتخفيض هذا الهامش لكل منتج على حدة بما يناسب تسويق كل منتج.

6. تحديد التكلفة المستهدفة: أي تحديد التكلفة التي يجب أن يتم إنتاج المنتج في حدودها، ويتم ذلك عبر تطبيق معادلة التكلفة المستهدفة (السعر المستهدف - الربح المستهدف).

ويجب أن تأخذ الإدارة بعين الاعتبار ضرورة المحافظة على جودة المنتج عند تطبيق هذه المعادلة.

7. الموازنة بين التكلفة المستهدفة والمتطلبات: إن أكبر فرصة لدى الشركة للسيطرة على تكاليف المنتج تكون من خلال الإعداد السليم للمتطلبات والمواصفات، ولهذا على الشركة إعطاء أهمية نسبية عالية لما يحتاجه العملاء بالإضافة إلى استخدام تقنيات تساعد على المفاضلة بين المواصفات المختلفة للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة.

8. تخفيض التكاليف غير المباشرة: على إدارة الشركة تخفيض التكاليف غير المباشرة من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة وللقيام بذلك يجب على الإدارة إتباع الخطوتين التاليتين:

أ- إلغاء أي نشاطات لا تضيف قيمة للمنتج من أجل تخفيض التكلفة.

ب- استخدام أداة أو أكثر من أدوات تخفيض التكلفة مثل هندسة القيمة والتحليل الوظيفي ودالة انتشار الجودة بالإضافة إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي يساعد على فهم كيف يمكن أن تؤثر قرارات تصميم المنتج في التكاليف غير المباشرة، مما يساعد على تفادي أي تكاليف غير مباشرة غير ضرورية.

9. قياس النتائج والمحافظة على اهتمام الإدارة: بمعنى ضرورة قيام الإدارة بمقارنة التكاليف المقدرة الحالية للمنتج بالتكلفة المستهدفة خلال مرحلة التطوير، بالإضافة إلى تركيز انتباهها من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

3-5 الدراسات المقترحة

## 5-1 النتائج:

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة، خاصة بعد أن أثبت هذا الأسلوب نجاحه وفعالته عندما تم استخدامه في التجربة اليابانية، ومن ثم تطبيق هذا الأسلوب على قطاع الصناعة الدوائية الفلسطينية بهدف التوصل إلى تصور مقترح لآلية تطبيق هذا الأسلوب، وقد خلصت الباحثة إلى العديد من النتائج سيتم تلخيصها في النقاط التالية:

### ❖ نتائج عامة تم التوصل إليها من خلال الإطار النظري للدراسة:

1. يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة ويعتمد تطبيقه على عدة عوامل وهي السعر التنافسي ووجود إستراتيجية واضحة لدى المنشأة لتحديد هامش الربح الذي ترغب به.
2. يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة دوراً مهماً في تخفيض التكاليف إن تم تطبيقه في بيئة تنافسية فعالة.
3. أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر عملية مترابطة مع هندسة القيمة، والتحليل الوظيفي، وغيرها من أدوات تخفيض التكلفة.
4. هناك العديد من العوامل التي تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وعلى رأسها قوة المنافسة، وطبيعة العميل، بالإضافة إلى إستراتيجية الإنتاج لدى الشركة وخصائص المنتج، وإستراتيجية المنشأة المتعلقة بالموردين.
5. يمكن تقسيم التكلفة المستهدفة أو تجزئتها إلى تكاليف مستهدفة تابعة لوظائف متعددة مثل الإنتاج (التصنيع) والتسويق والتوزيع وخدمة ما بعد البيع وغيرها من الوظائف.
6. يرتبط نجاح عملية تطوير المنتج الجديد بشكل كبير بأسلوب التكلفة المستهدفة.
7. هناك العديد من الخصائص التي تميز الصناعات الدوائية عن غيرها من الصناعات الأخرى ومن تلك الخصائص هيكل السوق والأسعار والأرباح والبحوث والتطوير.

## ❖ نتائج خاصة تم التوصل إليها من خلال دراسة الحالة:

1. تملك الشركة محل الدراسة العديد من مقومات نظام التكاليف الجيد، وبذلك لن تحتاج للقيام بتغييرات جذرية في نظام التكاليف إن رغبت في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بل يكفي القيام ببعض التعديلات البسيطة مثل إضافة دائرة لتدقيق الحسابات واستخدام معدلات تحميل مبنية على أسس علمية لتحميل المنتجات بالأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وغيرها من مصاريف الشركة.
2. يوجد رغبة قوية لدى المسؤولين في الشركة محل الدراسة لاستخدام أساليب إدارة التكاليف الحديثة ومواكبة التطورات العلمية في مجال تسعير المنتجات.
3. يمتلك الكادر الوظيفي للشركة محل الدراسة العديد من المؤهلات العلمية والخبرة العملية وبناء على ذلك فهم قادرين على التعامل بكفاءة مع أي أساليب إدارية حديثة.
4. هناك توصيفاً واضحاً لمراكز النشاط (التكاليف) في الشركة وكذلك الأمر بالنسبة لوحدة التكلفة، أما فيما يتعلق بعناصر التكاليف فهناك ترميز واضح لعناصر المواد الخام في حين لا يوجد ترميز واضح للأجور وباقي المصروفات الأخرى.
5. يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة ومن ثم إعادة النظر في تكاليف تلك المنتجات ودراسة البدائل المتاحة من أجل تخفيض التكلفة الفعلية للوصول للتكلفة المستهدفة الخاصة بكل منتج من المنتجات.
6. لا يقتصر استخدام بيانات التكاليف في الشركة محل الدراسة على تحديد تكلفة الإنتاج وتكلفة البضاعة المباعة وإنما يتعداه لأغراض اتخاذ قرارات التسعير.
7. لا يوجد سياسة تسعير واضحة في قطاع الصناعات الدوائية الفلسطينية؛ فقد تسعّر بعض المنتجات بأسعار قريبة جداً من التكلفة وقد يكون الفارق بين التكلفة والسعر في منتجات أخرى ضعفي أو ثلاثة أضعاف قيمة التكلفة.
8. تعتبر سياسة البونص (Bonus) في التسعير سياسة مضللة؛ لأنها تجعل من الصعب تحديد الأسعار التنافسية بدقة بسبب عدم ثبات هذه السياسة وتغيرها من وقت لآخر.
9. هناك معوقات تحول دون تطبيق أسلوب تكلفة مستهدفة نموذجي في الشركة محل الدراسة بشكل خاص وفي شركات الصناعات الدوائية الفلسطينية الأخرى بشكل عام ومن تلك المحددات:

- صعوبة تحديد أسعار البيع التنافسية بدقة.
  - عدم وجود استراتيجية واضحة تتعلق بمعدل الربح المستهدف.
  - عجز أنظمة التكاليف الحالية عن التوصل للتكلفة الفعلية لكل وحدة منتجة.
10. يمكن التوصل لنموذج مقترح لآلية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية .

## 5-2 التوصيات:

من خلال النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

### ❖ توصيات عامة:

1. هناك العديد من المآخذ على سياسة البونص في التسعير والمطبعة في قطاع الصناعات الدوائية، وقد تم حظر هذه السياسة في العديد من البلدان المتطورة ولهذا توصي الباحثة وزارة الصحة الفلسطينية ووزارة الاقتصاد الفلسطينية بضرورة عمل دراسات وأبحاث حول إيجابيات وسلبيات هذه السياسة، لمعرفة مدى ملاءمتها للواقع الصحي والاقتصادي الفلسطيني ومن ثم حظرها إن غلبت سلبياتها على إيجابياتها.

2. على الشركات الصناعية الفلسطينية توحيد طاقاتها من أجل مواكبة التطورات العالمية ومنافسة المنتجات الأجنبية سواء من حيث الجودة أو السعر عبر إعادة تقييم الأساليب الإدارية المطبقة حالياً لديها.

3. على الجامعات الفلسطينية نشر الوعي المحاسبي المتعلق بأنظمة التكاليف الإدارية الحديثة بين المؤسسات والشركات الصناعية والتجارية والخدمية الفلسطينية من خلال المؤتمرات العلمية الموجهة لمديري وموظفي تلك الشركات والمؤسسات.

### ❖ توصيات خاصة:

1. توصي الباحثة إدارة الشركة بإضافة دائرة لتدقيق الحسابات في الهيكل التنظيمي لها على أن تكون تابعة للإدارة العليا للشركة.

2. على إدارة الشركة محل الدراسة العمل على تطوير نظام التكاليف لديها بصورة تمكنها من معرفة التكلفة الفعلية لكل وحدة منتجة.

3. توصي الباحثة إدارة الشركة محل الدراسة بترميز جميع بنود المصروفات في الشركة من أجور مباشرة ومصروفات غير مباشرة، وعدم الإكتفاء بترميز عناصر المواد الخام.

4. ضرورة وضوح لستراتيجية الشركة المتعلقة بمعدلات الأرباح كي تتمكن إدارة الشركة من تحديد نسبة واضحة لهامش الربح الذي ترغب به إن أرادت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح.

## 3-5 الدراسات المقترحة:

في ضوء هذه الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح الدراسات البحثية التالية:

- 1) إجراء دراسات حول أسلوب التكلفة المستهدفة في قطاعات صناعية أخرى.
- 2) إجراء دراسات تطبيقية حول أسلوب التكلفة المستهدفة في القطاعات الخدمية ( بمعنى عدم الإكتفاء بالدراسات المعتمدة على الاستبانات فقط ).
- 3) إجراء دراسات حول سياسة البونص ( Bonus ) في التسعير و تقييم ايجابيات و سلبيات هذه السياسة.
- 4) إجراء دراسات حول عملية تطوير المنتج الجديد و كيفية ارتباطه بالتكلفة المستهدفة.
- 5) إجراء دراسات حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة و أسلوب التكلفة المستهدفة و بيان فائدة ارتباطهما معا في المنشآت.

## قائمة المراجع :

### أولاً: المراجع العربية :

- أبو شنب، شادي، (2008)، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبو عودة، علي عدنان، (2010)، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- التمي، خالد وشهاب، رباب، (2010)، "استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة - دراسة حالة في مستشفيات حلب والموصل"، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل.
- الجبالي، محمد مصطفى، (1998)، "نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، السنة الثامنة، العدد الثالث، 209-269.
- جريرة، طلال، (2011)، "منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن"، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، 161-179.
- جعفر، عبدالإله نعمه، (2003)، "قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى، دالة لقياس كفاءة الإداري فيه\_مستشفى البشير نموذجاً"، ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة العلوم التطبيقية، الأردن.
- الحداد، محمد حسن، (2011)، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الخالدي، بشير راتب، (2008)، "إدارة المواد في المنشآت الصحية"، الطبعة الأولى، عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

- الخفاجي، عباس خضير، (2004)، "الإدارة الإستراتيجية - المدخل والمفاهيم والعمليات"، الطبعة الأولى، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- الخلف، نضال محمد وزويلف، إنعام محسن، (2007)، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، العدد الأول، 159-200.
- راجحان، ميساء محمود، (2002)، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية.
- ريشو، بديع الدين، (2010)، "إدارة التكاليف"، الإسكندرية: دار الكتب والوثائق القومية.
- شركة بيرزيت للأدوية، التقرير السنوي 2008.
- شركة بيرزيت للأدوية، التقرير السنوي 2010.
- شركة القدس للمستحضرات الطبية، التقرير الإداري والمالي لمجلس الإدارة للسنة المنتهية 2008/12/31.
- شركة القدس للمستحضرات الطبية، التقرير الإداري والمالي لمجلس الإدارة للسنة المنتهية 2010/12/31.
- شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة، التقارير السنوية للسنوات من 2004 وحتى 2010م.
- عبيدات، محمد إبراهيم، (2004)، "تطوير المنتجات الجديدة - مدخل سلوكي"، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- العنبي، ضرار وأبوسعد، إبراهيم وزهران، علي، (2009)، "المشروعات الصناعية - إدارة الموارد"، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- العشي، صالح بن ظاهر، (1997)، "هندسة القيمة - النظرية والتطبيق"، الرياض: فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية.
- عطوي، راضية، (2007-2008)، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

- علي، أشرف حسن، (2010)، "الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية - دراسة استطلاعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر.
- عمر، زريق، (2006-2007)، "استخدام دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير دراسة حالة المؤسسات الإلكترونية والإلكترومنزلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.
- فخر، نواف والدليمي، خليل، (2002)، "محاسبة التكاليف الصناعية"، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع.
- فودة، شوقي السيد، (2007)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية واستكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول، المجلد الرابع والأربعين، 187-253.
- القباني، ثناء علي، (2010)، "إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- المسحال، أمير إبراهيم، (2005)، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المطارنة، غسان فلاح، (2008)، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 277-305.
- هديب، عمر محمد، (2009)، "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس"، رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- ياسين، سالم، (2009-2010)، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL البلدية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر

## ثانياً: المقابلات:

- مقابلة مع الدكتور مروان الأسطل، مدير عام شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدود، غزة.
- مقابلة مع الدكتور حسام الدين صالح زنداح، مساعد المدير العام ومدير المشتريات.
- مقابلة مع الأستاذ عاهد الريس، محاسب الشركة.
- مقابلة مع الدكتورة مي الزعانين، مسؤولة الإنتاج.
- مقابلة مع الدكتور أمجد الدواهيدي، مدير المبيعات والتسويق في الشركة.
- مقابلة مع الدكتور أسامة أبو عويضة مسؤول البحث والتطوير في الشركة.
- مقابلة مع الأستاذة فانتن أبو رياش، مسؤولة المختبر في الشركة.
- مقابلة مع الأستاذة خلود حمد، مسؤولة شؤون الموظفين في الشركة.

## ثالثا: كتب ومراجع أجنبية :

- Afonso, Paula, Nunes, Manuel, Paisana, Antonio and Braga, Ana. (2008). **The influence of time-to-market and target costing in the new product development success**. Int. J. Production Economics, 115, 559-568.
- Aulton, Michael E.. (2007). **Pharmaceutics-The design and manufacture of medicines**. Hungary: Elsevier Limited. Third edition.
- Ax, Christian, Greve, Jan and Nilsson, Ulf. (2008). **The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing**. International journal of production economics, 115, 92-103.
- Barfield, Jesse T., Raiborn, Cecily A. and Kinney, Michael R.. (2002) . **Cost Accounting traditions & innovations**. Thomson: south-western. Fifth edition.
- Brewer, Peter C., Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W.. (2007). **Introduction to Managerial Accounting**. McGraw-Hill/Irwin. Third edition.
- Bonzemba, Ekutu L. and Okano, Hiroshi. (1998). **The Effects of Target Costing Implementation on an Organizational Culture in France**. Second Asian Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Osaka City University, Japan.
- Broekhof, Martijn. (2002). **Transparency in the pharmaceutical industry- A cost accounting approach to the prices of drugs**. Groningen: Community Research Centre Economics, University of Groningen.
- Burrows, Geoff , Chenhall, Robert H. and Langfield-Smith, Kim. (2010). **Target costing: first and second comings**. University of Melbourne, Australia.
- Camacho, Reinaldo and Rocha, Welington. (2008). **Target Costing in Hospital Services: A Study from A Strategic Cost Management Focus**. Sao Paulo, Vol. 19, No. 47, 19-30.
- Carlsson-Wall, Martin, Kraus, Kalle and Lind, Johnny. (2009) . **Accounting and Distributed Product Development**. The IMP Journal, Vol. 3, No. 1, 2-27.
- Cooper, Robin and Slagmulder, Regine. (1997). **Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**. [http://www.feb.ugent.be/nl/ondz/wp/papers/wp\\_97\\_30.pdf](http://www.feb.ugent.be/nl/ondz/wp/papers/wp_97_30.pdf).

- Crow, Kenneth. (2000). **Achieving Target Cost / Design-To-Cost Objectives.** <http://www.npd-solutions.com/dtc.html>.
- Crow, Kenneth. (2002). **Target Costing.** <http://www.npd-solutions.com/target.html>.
- Dekker, Henri and Smidt, Peter. (2003). **A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms.** International journal of production economics, 84, 293-305.
- Drotar, Mary. (2010). **Help! Save me from Target Costing – everything around me is breaking!.** PDMA VISIONS MAGAZINE. <http://strategy2market.com/downloads/visions-june2>.
- Durgin, Jane and Hanan, Zachary. (1994). **Pharmacy Practice for Technicians.** NewYork: Delmar Publishers Inc.
- Ellram, Lisa M.. (2002). **Supply management's involvement in the target costing process.** European Journal of Purchasing & Supply Management, 8, 235-244.
- Everaet, Patricia, Loosveld, Stijn, Acker, Tom, Schollier, M and Sarens, Gerrit. (2006). **Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives.** Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 3, No. 3, 236-263.
- Fiel, Patrick, Yook, Keun-Hyo and Kim, Il-Woon. (2004). **Japanese Target Costing: A Historical Perspective.** International Journal of Strategic Cost Management, spring, 10-19.
- Forsman, Erik and Lindgren, Patrik. (2006). **Target Costing in the light of an ideological comparison between Japan and Sweden.** Master Thesis within Management Accounting, Internationella Handelshogskolan.
- Freeman, Tom. (1998). **Transforming Cost Management into a Strategic Weapon.** <http://www.abmsystems.com/services/CAMI%20Article%20on%20ABC.pdf>
- Galitsky, Christina, Chang, Sheng-chieh, Worrell, Ernst and Masanet, Eric. (2008). **Energy Efficiency Improvement and Cost Saving Opportunities for the Pharmaceutical Industry.** University of California, Energy Analysis Department, Berkeley, California.
- Garrison, Ray and Noreen, Eric. (2003). **Managerial Accounting.** Tenth Edition, NewYork: McGraw-Hill.

- Gerhardt, Don J.. n.d. . **Managing Value Engineering In New Product Development**.  
[http://www.value-eng.org/knowledge\\_bank/attachments/200611.pdf](http://www.value-eng.org/knowledge_bank/attachments/200611.pdf)
- Helms, Marilyn M., Ettkin, Lawrence P., Baxter, Joe T. and Gordon, Matthew W.. (2005). **Managerial Implications of Target Costing**. CR, Vol. 15, No. 1, 49-56.
- Hergeth, Helmut. (2002). **Target Costing In the Textile Complex**. Journal of Textile and Apparel, Technology and Management, Vol. 2, Issue 1V, Fall.
- Hilton, Ronald. (2002). **Managerial Accounting "Creating Value in a Dynamic Business Environment"**. Fifth edition, New York: McGraw-Hill.
- Horngren, Charles, Bhimani, Alnoor, Datarm Srikant and Foster, George. (2002). **Management and Cost Accounting**. New Jersey: Prentice Hall. Second edition.
- Horngren, Charles T., Sundem, Gary L., Stratton, William O., Burgstahler, Dave and Schtzberg, Jeff. (2011). **Introduction to Management Accounting**. Fifteenth edition, New Jersey: Prentice Hall.
- Ibusuki, Ugo and Kaminki, Paulo. (2007). **Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target-Costing: A Case Study in an Automotive Company**. International journal of production economics, 105, 459-474.
- Jacobs, Yvonne Leonie. (2004). **A Management Model for a Pharmaceutical Contract Research Organization**. Unpublished Doctoral dissertation of Philosophy, University of the Free State.
- Jariri, F. and Zegordi, S.H.. (2008). **Quality Function Deployment, Value Engineering and Target Costing, an Integrated Framework in Design Cost Management: A Mathematical Programming Approach**. Sharif University of Technology, Scienta Iranica, Vol. 15, No. 3, 405-411.
- Jorissen, A.. (2000). **The Impact of Target Costing on Cost, Quality and Development Time of New Products. Conflicting Evidence from Lab Experiments: a Comment**. Tijdschrift voor Economie en Management, Vol. XLV, 3, 303-308.
- Kee, Robert. (2010). **The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions**. International journal of production economics, 126, 204-211.

- Kocsoy, Murat, Gurdal, Kadir and Karabayir, Mehmet. (2008). **Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises**. European Journal of Social Sciences, Vol. 7, No. 2, 78-91.
- Krueger, Alexander. (2006). **Target Costing and Mass Customization**. Journal of Textile and Apparel, Technology and Management, Vol. 5, Issue 1, Winter.
- Kulmala, Harri I., Paranko, Jari, Sievanen, Matti, Suomala, Petri and Tornberg, Katja. (n.d.). **Cost Perspectives of Product Development**. Tampere University of Technology, Industrial Management, Finland.
- Kwah, Driscoll Ganye. (2004). **Target Costing in Swedish Firms-Fiction, Fad or Fact?" An Empirical study of some Swedish firms"**. Unpublished Master thesis, Goteborg University.
- Leahy, Tad. (1998). **The Target Costing Bull's Eye**. Business Finance Magazine, <http://www.npd-solutions.com/targetcostingbullseye.pdf>.
- Lockamy III, Archie and Smith, Wilbur. (2000). **Target costing for supply chain management: criteria and selection**. Industrial Management & Data Systems, 100/5, 210-218.
- Maher, Michael W., Lanen, William N. and Rajan, Madhav V.. (2006). **Fundamentals of Cost Accounting**. First edition, New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Management Centre Europe. (2010). **Pharmaceutical Industry, Adapting to the New Realities in the Pharmaceutical Industry**. The Executive Issue No. 36, Quarter 1.
- Okano, Hiroshi, Okado, Ellie and Mori, Nobuo. (1999). **Implementing Brand Management in the Japanese Companies: Related with Target Cost Management**. Discussion Paper at the OECD International Symposium.
- Shimizu, Nobumasa and Lewis, Linda. (1998). **The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing as an Example of Japanization?**. <http://www3.bus.osakacu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/44.pdf>
- Slater, Michael. (2010). **Target Costing as a Strategic Management Tool in the South African Motor Industry**. Unpublished Master thesis, The Nelson Mandela Metropolitan University.
- WU, Hsin-Hung and YU, Fong-Jung. (2007). **A Framework of Setting up Goal Control Limits of Target Costing for Non-Normal**

**Distributions.** Journal of Systems Science and Systems Engineering, 16, 4, 424-433.

- Yalcin, Selcuk. (2011). **Customer Focused New Product Design Process Using Target Costing and Quality Function Deployment.** Middle Eastern Finance and Economics, Issue 11, 118-131.

# الملاحق

الملحق الأول: القوائم المالية للشركة محل الدراسة

الملحق الثاني: أسئلة ونتائج إجابات المقابلات حول تقييم أسلوب التسعير في

شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية

الملحق الثالث: نموذج بطاقة احتساب ساعات العمل التشغيلية لآلات المصنع

# الملحق الأول

## القوائم المالية للشركة محل الدراسة

شركة معامل الشرق الأوسط  
لصناعة الأدوية و مستحضرات التجميل م.ج.م  
مشتغل مرنخص ( 563201003 )

2

الميزانية العمومية قسوي 31/12/2005

العملة - الدولار الأمريكي

رقم	2005	2004	نوع	الوصف
				<b>الموجودات</b>
	104,424.809	155,550.100	1	التقديرات والتداعيل
	294,846.964	277,332.880	2	بضاعة آخر المدة
	596.737	1,690.510		مصاريف متقمة
	50,859.579	113,733.170		حزيرة القيمة المشافة
	514,567.620	180,206.670		اجمالي المحضون
	<b>965,296.709</b>	<b>728,521.330</b>		مجموع الموجودات المتداولة
	<b>1,793,560.362</b>	<b>1,894,809.530</b>	3	الموجودات الثابتة بالصافي
	<b>2,758,865.071</b>	<b>2,623,330.870</b>		<b>مجموع الموجودات الثابتة</b>
				<b>المطلوبات و حقوق الملكية</b>
				المطلوبات المتداولة
	224,534.177	118,608.240		اجمالي الدائنين و الموردين
	225.682	0.000		الترويض
	3,592.239	2,380.950		شيكات بورسم الدفع
	10,620.479	7,782.850		مخصصون مكافأة نهاية الخدمة
	<b>239,972.577</b>	<b>128,772.040</b>		مجموع المطلوبات
				<b>حقوق المساهمين</b>
	4,000,000.000	4,000,000.000	4	رأس مال الاسهم
				ي طرح :
	-460,000.000	-460,000.000		ادهم غير مكتتب بها
	-436,000.000	-436,000.000		السامد انهم مستحقة
	-129,900.000	-129,900.000		خصم اصدار الادهم
	-479,541.172	-450,081.710	5	خسائر مرحلة
	25,333.040	-29,459.460		صافي الارباح / الخسارة
	<b>2,519,891.868</b>	<b>2,494,558.830</b>		صافي حقوق المساهمين
	<b>2,758,865.071</b>	<b>2,623,330.870</b>		<b>مجموع المطلوبات و حقوق الملكية</b>

تشكل المرفقات جزء لا يتجزأ من هذه البيانات المالية

شركة معامل الشرق الأوسط  
 لصناعة الأدوية ومنتجاتها التجميلية م.ع.م.  
 مشتغل مرخص ( 563201003 )  
 حاسبات التجميل  
 من 01/01/2005 حتى - 31/12/2005  
 العملة - الدولار الأمريكي

2005	2004	البيان
364,310.998	277,992.500	8 مواد خام مبلدة
58,202.641	52,116.930	عماله مباشرة "الميزر ومعدات عمل الإنتاج"
402,513.639	330,109.430	
83,652.324	83,029.450	الإعلانات السنوية لآلات الإنتاج
610.731	1,079.280	محرقات " مكينات الإنتاج "
3,431.493	1,213.220	تأمينات المصنع
5,948.350	9,647.120	أصباح ومعدات المكينات
22,379.006	9,980.230	مصاريق الخبراء
585.255	138.430	مواد تنظيف المصنع
8,986.800	7,566.900	كهرباء ومياه المصنع
494.967	581.480	صيانة المصنع
10.861	0 000	رواتب وأجور عمل إنتاج يومية
126,099.603	119,236.110	
546,813.447	443,345.540	تكلفة الإنتاج المضافة
5,788.097	26,398.850	يضاف : مخزون بضاعة تحت التشغيل أول المدة
594,401.944	469,744.390	إجمالي تكاليف الإنتاج
-20,295.410	-5,788.100	يخصم : مخزون بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
534,106.134	463,956.280	أثر التغيرات في المصنع

تشكل المرفقات جزءاً لا يتجزأ من هذه البيانات المالية

شركة معامل الشرق الأوسط  
الصناعة الأديبية و مستحضرات التجميل م.ع.م  
مشتغل مسرخص ( 563201003 )

قائمة التدفيل

من 01/01/2005 حتى - 31/12/2005

العملة - الدولار الأمريكي

4

2005	2004	2003	التعليق
771,311.092	557,614.660		صافي المبيعات
563,287.023	423,648.790	0	تكلفة المبيعات
<b>208,014.069</b>	<b>113,965.870</b>		<b>مجموع الربح</b>
-59,672.066	-46,481.050		مصرفات بيع و تسويق
-72,226.219	-69,285.790	10	مصرفات إدارية و عمومية
-34,747.159	-33,723.260		مصرفات (هلاک، المصنع
<b>11,368,625</b>	<b>35,524,230</b>		<b>الربح ( الخسارة ) من العمليات</b>
0.000	154.100		إيرادات أخرى
0.000	9,615.250		فوائد دائنة
			إيرادات أخرى
			مصرفات أخرى
-3,920.525	-1,437.700		فوائد و عمولات بنكية
-12,115.057	2,266.880		فروقات عملة
<b>45,332,040</b>	<b>25,459,460</b>		<b>صافي الربح ( الخسارة )</b>

تشكل المرفقات جزءاً لا يتجزأ من هذه البيانات المالية

شركة معامل الشرق الأوسط  
الصناعة الأدوية و مستحضرات التجميل م.ع.م  
مشتغل مسرخص ( 563201003 )

الميزانية العمومية قسي 31/12/2007

العملة - الدولار الأمريكي

31/12/2007	31/12/2006	البيان	التعليق
93,420.12	70,921.93	1	الموجودات الثقة و الثقة المعامل
383,938.65	280,789.41	2	بطانة اخر المدة مصاريف مقدمه
6.90	513.74		ضريبة القيمة المضافة الجملي المدفون
26,313.52	15,465.63		
544,973.06	580,653.15		
<b>1,058,545.35</b>	<b>948,343.77</b>		مجموع الموجودات المتداولة
<b>1,561,286.75</b>	<b>1,675,786.08</b>	3	الموجودات الثابتة بالصفحة
<b>2,619,932.10</b>	<b>2,624,129.62</b>		مجموع الموجودات المتداولة و الثابتة
160,653.17	176,913.54		المطلوبات و حقوق الملكية المطلوبات المتداولة
2,056.90	0.00		اجملي الدائرون و الموردون
6,814.18	1,509.73		استقطاعات ضريبة الدخل - رواتب
1,618.56	15,550.68		مكافآت برسم النفع مخصص مكافأة نهاية الخدمة
<b>171,142.80</b>	<b>193,973.95</b>		مجموع المطلوبات
4,000,000.00	4,000,000.00	4	حقوق المساهمين رأس مال الاسهم
-460,000.00	-460,000.00		يطرح : اسهم غير مكتتب بها
-436,000.00	-436,000.00		اقتطاعات اسهم مستحقة
-129,900.00	-129,900.00		خصم اصدار الاسهم
-543,944.13	-454,208.14	5	خسائر مرحله
18,633.43	-89,736.23		سافي الارباح / الخسارة
<b>2,448,789.30</b>	<b>2,430,156.63</b>		سافي حقوق المساهمين
<b>2,619,932.10</b>	<b>2,624,129.62</b>		مجموع المطلوبات و حقوق الملكية

تشكل المرفقات جزء لا يتجزأ من هذه البيانات المالية

شركة معامل الشرق الأوسط  
لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل م.ع.م  
مشتغل مرخص ( 563201003 )

قائمة الدخل

من 01/01/2007 حتى - 31/12/2007

العملة - الدولار الأمريكي

2007	2006	الرمز	التفسير
545,666.297	478,401.672		صافي المبيعات
465,381.642	380,321.136	9	تكلفة المبيعات
<b>180,183.755</b>	<b>98,080.536</b>		<b>مجموع الربح</b>
-88,562.355	-66,315.388		مصروفات بيع و تسويق
-81,241.980	-89,862.856	10	مصروفات ادارية و عمومية
-31,166.801	-34,920.514		مصروفات اهلاك الآلات والتجهيزات
<b>786,381</b>	<b>-93,018.222</b>		<b>(ربح - الخسارة) من العمليات</b>
			<b>إيرادات أخرى</b>
1,361.082	0.000		إيرادات أخرى
22,413.662	5,785.592		أروقات عملية
			<b>مصروفات أخرى</b>
-4,354.910	-2,423.602		عمولات بنكية
<b>18,033.43</b>	<b>89,736.231</b>		<b>صافي الربح / الخسارة</b>

تشكل المرفقات جزءاً لا يتجزأ من هذه البيانات المالية



الميزانية العمومية في 2009/12/31  
المعمولة : دولار أمريكي

البيان	ديسمبر 2008	ديسمبر 2008	إيضاح	البيانات
256,812.85	189,047.41	1	الموجودات	
433,502.45	443,961.37	2	النفذ و الأذقة المعادن بضاعة آخر المدة مصاريف مقدمة اجمالي المتدينون	
117.00	117.03		مقدم ضريبة دخل 2008	
401,224.71	454,420.59		استثمارات مالية المتداولة	
237.12	26.66			
93,248.40	0.00			
<b>1,184,942.53</b>	<b>1,085,472.96</b>		مجموع الموجودات المتداولة	
<b>1,483,449.54</b>	<b>1,451,213.21</b>	3	الموجودات الثابتة بالصافي	
<b>2,648,392.07</b>	<b>2,536,686.17</b>		مجموع الموجودات المتداولة و الثابتة	
21,160.27	69,602.90		المطلوبات و حقوق الملكية	
2,537.38	712.41		المطلوبات المتداولة	
11,892.00	9,136.74		اجمالي الدائون و الموردين	
4,281.53	848.78		استقطاعات ضريبة الدخل - رواتب	
3,968.15	811.83	13	ضريبة القيمة المضافة شركات برسم الدفع مخصص مكافأة نهاية الخدمة	
<b>43,830.33</b>	<b>80,809.66</b>		مجموع المطلوبات	
4,000,000.00	4,000,000.00	4	حقوق المساهمين	
1,510.67	0.00		رأس مال الأسهمي	
(1,162,781.00)	(460,000.00)		الأثر المتراكم في القيمة العادلة ي طرح :	
0.00	(436,000.00)		اسهم غير مكتتب بها	
(129,900.00)	(129,900.00)		أسباب اسهم مستغلة	
(68,142.02)	(525,310.70)	5	مخصص اصدار الاسهم	
(36,125.91)	7,087.20		صافي الربح / الخسارة	
<b>2,684,561.74</b>	<b>2,455,676.50</b>		صافي حقوق المساهمين	
<b>2,648,392.07</b>	<b>2,536,686.17</b>		مجموع المطلوبات و حقوق الملكية	

تشكل الأرقام جزءاً لا يتجزأ من هذه البيانات المالية



حساب التشغيل  
من الفترة 2009/01/01 وحتى 2009/12/31  
العملة : دولار أمريكي

حساب 2009	حساب 2008	إيضاح	التعليق
201,569.89	198,228.36	8	مؤاد خدام مباشرة
49,045.94	39,436.79		عنايه مباشرة "أجور ومرتبات عمال الإنتاج"
5,084.23	44,132.96		رواتب و أجور عمال إنتاج يومية
<b>255,699.96</b>	<b>239,092.11</b>		<b>الإجمالي</b>
			<b>مصاريف وفوات التشغيل الغير مباشرة</b>
32,190.27	80,846.49		الإهلاكات السنوية لألات الإنتاج
1,145.04	1,401.71		محروقات " مكينات الإنتاج "
2,842.14	3,832.89		تامينات المصنع
2,416.46	3,126.47		إصلاح وصيانة الماكينات
4,793.48	4,160.00		مصاريف الخبراء و رسوم تحليل أدوية
330.44	333.07		مواد تقايف المصنع
7,390.18	6,431.93		كهرباء و مياه المصنع
1,116.09	484.21		صيانة المصعد
2,215.48	0.00		رسوم و إشتراكات
<b>54,439.58</b>	<b>99,918.73</b>		<b>إجمالي مصروفات التشغيل الغير مباشرة</b>
<b>310,139.54</b>	<b>339,010.84</b>		<b>تكلفة الإنتاج المخطط</b>
13,982.19	6,431.43		بضاب : مخزون بضاعة تحت التشغيل أول المدة
<b>324,121.73</b>	<b>345,442.27</b>		<b>إجمالي تكلفة الإنتاج</b>
(38,280.77)	(13,982.19)		بخصم : مخزون بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
<b>285,840.96</b>	<b>331,460.08</b>		<b>تكلفة المصنوعة المنتهية</b>



### قائمة الدخل

عن الفترة 2009/01/01 وحتى 2009/12/31

العملة : دولار أمريكي

2009	2008	إيضاح	التعليق
439,016.44	432,474.75		صافي المبيعات
350,563.89	278,710.39	9	تكلفة المبيعات
<b>88,452.55</b>	<b>153,764.36</b>		<b>مخصص الربح</b>
(37,851.19)	(47,319.63)		مصروفات بيع و تسويق
(55,539.23)	(75,735.29)	10	مصروفات إدارية و عمومية
(30039.39)	(30,747.08)		مصروفات إصلاح الأثاث والتجهيزات
<b>(34,977.25)</b>	<b>(29,62)</b>		<b>الربح ( الخسارة ) من العمليات</b>
3,000.00	4,767.63	14	إيرادات أخسري
(1,464.53)	3,168.93		إيرادات أخسري
490.01	1,203.25		فروق عملية
			قوائد و عمولات بنكية دائنة
(3,174.13)	(2,023.88)		مصروفات أخسري
			خصم مسموح به
<b>(36,126.91)</b>	<b>7,087.21</b>		<b>صافي الربح ( الخسارة )</b>

تشكل المرفقات جزءاً لا يتجزأ من هذه البيانات المالية



حسابات التدفقات النقدية  
من 2010/01/01 حتى 2010/12/31  
العملة : الدولار الأمريكي

2010	2009	إيضاح	التعليق
297,798.64	201,598.88	8	مواد خام مباشرة
32,874.64	49,045.84		عماله مباشرة "الجور" ومركبات عمال الإنتاج
18,822.25	5,084.23		رواتب و أجور عمال إنتاج يومية
<b>350,596.43</b>	<b>256,589.95</b>		<b>الإنتاج المباشري</b>
<b>مصاريف وقت التشغيل الغير مباشرة</b>			
23,534.28	32,190.27		الإهلاكات السنوية لألات الإنتاج
3,236.78	1,145.04		مخروقات " مكينات الإنتاج "
3,011.72	2,842.74		تأمينات المصنع
1,302.76	2,416.46		إصلاح وصيانة الماكينات
7,078.17	4,793.48		مصاريف الخبراء و رسوم تظيل أدوية
839.82	330.44		مواد تنظيف المصنع
8,093.92	7,390.18		كهرباء و مياه المصنع
672.89	1,116.09		صيانة المصعد
15,798.55	0.00		صيانة المصنع
1,612.45	2,215.48		رسوم و اشتراكات
25.25	0.00		اسعفات اولية و علاجات
<b>65,207.59</b>	<b>54,439.58</b>		<b>اجمالي مصاريف وقت التشغيل الغير مباشرة</b>
<b>464,803.02</b>	<b>310,139.54</b>		<b>تكلفة الإنتاج المباشري</b>
38,280.77	13,962.19		بضاب : مخزون بضاعة تحت التشغيل أول المدة
<b>503,083.79</b>	<b>324,121.73</b>		<b>اجمالي تكلفة الإنتاج</b>
(39,508.69)	(38,280.77)		بخصم : مخزون بضاعة تحت التشغيل آخر المدة
<b>463,575.10</b>	<b>286,840.96</b>		<b>تكلفة البضاعة المنتهية</b>

تشكل المرفقات جزء لا يتجزأ من هذه البيانات المالية

تحقق من حسابات التدفقات النقدية لسنة 2010 :  
# 2919334,0  
# 1437685  
# 1481649



قائمة الدخل

من 2010/01/01 حتى 2010/12/31

العملة - الدولار الأمريكي

2010	2009	العدد	التعليق
725,342.06	439,016.44		مخالفات المبيعات
389,938.66	350,563.89	9	مخالفات العمولات
385,400.40	88,452.66		مخالفات الأرباح
(79,009.61)	(37,651.19)		مخالفات بيع و تدقيق
(79,180.95)	(65,639.23)	10	مخالفات إدارية و عمومية
(23,410.44)	(39,038.39)		مخالفات إهلاك الأثاث والتجهيزات
153,882.40	(34,977.26)		الديون المستحقة
37,016.61	3,000.00	14	إيرادات أخرى
16,134.36	(1,464.63)		إيرادات أخرى
115.63	496.01		فروقات عملة
			فوائد و عمولات بنكية دائنة
(5,002.06)	(4,174.13)		مخالفات أخرى
			خصم مسدود به
202,066.84	(36,125.91)		مخالفات الأرباح

تشكل المرفقات جزءاً لا يتجزأ من هذه البيانات المالية



## إيضاحات حول البيانات المالية

في : 31/12/2010

العملة - الدولار الأمريكي

### 1 الشركة و نشاطها و نشاطها :

تأسست شركة معمل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية و مستحضرات التجميل بتاريخ 1994/11/28 لتكون شركة مساهمة خصوصية محدودة و نشاطها الرئيسي صناعة الأدوية و مستحضرات التجميل و في سنة 2001 قررت الجمعية العمومية للشركة تحويل الشركة إلى شركة مساهمة عامة و سجلت لدى مسجل الشركات تحت الرقم 563201003 برأس مال أربعة مليون دولار أمريكي . و بتاريخ 23/07/2009 أقرت الجمعية العامة للمساهمين توصية مجلس إدارة الشركة بإعادة هيكلية رأس المال و تجزئة السهم الواحد ليصبح دولار أمريكي واحد .

### 2 ملخص لأهم السياسات المحاسبية :-

تم إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ الكلفة التاريخية ليتضمن قياس الموجودات المالية للتجارة و المتوفرة للبيع بالقيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية و حسب متطلبات معايير المحاسبة الدولية .

### 2-1 إثبات و تسجيل القوائم المالية

يتم تحويل المعاملات التي تتم بالمعاملات الأخرى غير الدولار الأمريكي خلال السنة إلى الدولار الأمريكي وفقاً لأسعار الصرف المساندة في تاريخ المعاملة و يتم تحويل الموجودات و المطلوبات النقدية و تلك التي تستحق القبض أو الدفع بالمعاملات الأخرى في نهاية السنة إلى الدولار الأمريكي وفقاً لأسعار الصرف المساندة في تاريخ الميزانية 2010/12/31 و تظهر فروقات التحويل من الربح أو الخسارة في قائمة الدخل .

بلغت أسعار صرف العملات الرئيسية التي تتعامل بها الشركة مقابل الدولار الأمريكي وفقاً لأسعار سلطة النقد الفلسطينية كما في تاريخ الميزانية كما يلي :

العملة	2009	2010
دينار فلسطيني	0.263	0.2805
دينار أردني	0.726	0.709
جوند	1.424	1.3246

البيانات المالية  
معدة وفقاً للمعايير  
المحاسبية الدولية

### 2-2 الأصول الثابتة :-

تظهر الموجودات الثابتة في الميزانية العمومية بمساعي قيمتها التاريخية بعد خصم قيمة الإستهلاك .

### 2-3 جرد موجودات الشركة

قامت الشركة بتشكيل لجنة لجرد الموجودات الأصول الثابتة و المواد الخام و مواد التعبئة و التغليف و خلاطه و قد حضر مدققي الحسابات الجرد الفعلي و تم فحص عينات عشوائية للتأكد من صحة التسجيلات .  
تم تقييم بضاعة آخر العدة و وفقاً لسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، و تمثل الكلفة خالية من الضرائب التي تكبدها الشركة من أجل إيصال المواد إلى حالتها و موقعها لتكون جاهزة للإستخدام .

### 2-4 أسهم الشركة مسجلة :-

تم بطرح أسهم شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية و مستحضرات التجميل حتى تاريخه المتداول في سوق الأوراق المالية حسب متطلبات القانون الأساسي للشركة .



## 2-5 مخصصات مخافة نهاية الخدمة :

لم يتم احتساب مخصص مخافة نهاية الخدمة للموظفين للعام 2010 نظراً لمخالفة المادة 8 بقاوة 7 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 و نظراً لقرار مجلس الإدارة بإلغاء قراره الصادر في جلسة 2010/04/14 بشأن تخصيص 5% من إجمالي الرواتب تمخصص لمخافة نهاية الخدمة .

## 2-6 تحقيق الإيرادات :

يتم إثبات الإيرادات عندما يصبح من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية على الشركة و توفر إمكانية قياس مبالغ الإيرادات لمؤشورية .  
يقاس الإيراد بالقيمة العادلة لبند المبيعات بعد تنزيل مرادفات المبيعات و الخصومات المسموح به و خصومات البرج و بتدفق الإيرادات عند انتقال المخاطر الهامة و منافع الملكية للمشترى .  
أما بالنسبة إيرادات الفوائد الدفعية يتم إثبات الفوائد عند تحققها .  
و كذلك تم تسجيل إيرادات أرباح الأسهم من الشركات المستثمر بها طبقاً لمبدأ الاستحقاق .

## 2-7 تحقيق المصاريف :

يتم قيد المصاريف عند حدوثها وفقاً لمبدأ الاستحقاق

## 2-8 الإهلاكات السنوية

تم احتساب الإهلاكات السنوية لموجودات المصنع من حيث مباني المصنع و التجهيزات وفقاً للقانون أما بالنسبة الآلات الإنتاج فقد تم احتساب الإستهلاك السنوي وفقاً لقرار مجلس الإدارة القاضي بتعديل نظام الإستهلاك من القسط الثابت إلى الإستهلاك حسب ساعات الإنتاج لكل آلة من آلات الإنتاج على ألا تقل عن 50% من قيمة القسط الثابت سنوياً . حيث بلغت قيمة صفافي الأصول الثابتة على النحو التالي :

المستحقاق	القيمة المخترقة	الإهلاكات السنوية	حجم الإهلاكات	سعر الأصل
513,652.00	513,652.00	0.00	0.00	513,652.00
855,639.32	855,639.32	17,142.79	185,826.09	652,700.44
834,304.74	834,304.74	23,534.28	602,966.00	207,805.46
381,705.99	381,705.99	6,297.65	311,781.15	63,627.19
2,585,302.05	2,585,302.05	46,944.72	1,100,572.24	1,437,685.89

## 2-9 إدارة رأس المال :-

يتمثل الهدف الرئيس في إدارة رأس المال بالمحافظة على نسبة رأس مال ملائمة يشغل بدعم نشاط الشركة

## 2-10 القيمة العادلة للأدوات المالية

تشمل الأدوات المالية الموجودة المالية و المطلوبات المالية حيث تشمل الموجودات المالية النقد و التقدي المعادل و الذمم المالية و تشمل المطلوبات المالية حسابات الجاري المدين و القروض و الذمم العائنة و المطلوبات المتداولة الأخرى .  
لا تختلف القيمة العادلة للأدوات المالية جوهرياً عن قيمتها التفاضلية

## 2-11 مخطاط السيولة :

إن هدف الشركة هو الحفاظ على التوازن ما بين إستراتيجية تدفق الأموال و المرونة من خلال توفر السيولة المطلوبة



### الذمم المدينة

2-12

تظهر الذمم المدينة بقيمة الفواتير الصادرة والمتسلة مصنفة حسب الجدول التالي:

رصيد الحساب	المصاريف المستحقة
221,996.96	مليون القطع العام والمؤسسات والمستودعات
358,524.06	مديون القطاع الخاص ( الصيدليات )
3,595.61	مديون اخرون
581,116.62	الرصيد

### الذمم الدائنة :

2-13

يتم إثبات المطالبات للمبالغ مستحقة السداد في المستقبل مقابل البضائع أو المصاريف المستأمة سواء تمت أو لم تتم المطالبة بها من قبل المورد أو الدائن

رصيد الحساب	الدائنين / الموردون
65,275.72	الموردين
17,695.46	دائنون اخرون
6,000.00	مكافآت رئيس وأعضاء مجلس الإدارة
88,971.18	الرصيد

### الإثر المتراكم في القيمة العادلة

3-14

تمثل للقيمة العادلة للموجودات المالية المتداولة بسعر الإغلاق في السوق المالي في 31/12/2010 و تهدف طرق التقييم إلى الحصول على قيمة عادلة للأوراق المالية تعكس توقعات السوق و تلخذ بالإعتبار العوامل السوقية عند تقدير قيمة الموجودات المالية.  
فيما يلي الحركة على حساب التغير في القيمة العادلة

2010	2009	الميزان
1,510.67	0.00	رصيد بداية السنة
(6,079.95)	1,510.67	التغير في القيمة العادلة
(4,569.28)	1,510.67	الرصيد نهاية السنة



إيضاح رقم " 2 "

مخزون آخر المدة في 2010/12/31 :

سنة 2010	سنة 2009	إيضاح	الوصف
247,428.13	144,495.280	1. 2	مواد خام
218,003.02	166,867.970	2. 2	مستلزمات تعبئة
3,855.62	3,343.040		مواد مختبر
2,911.57	2,818.500		أجهزة مختبر مستهلكة
1,414.70	810.620		مواد متروقات
39,508.69	38,280.770	3. 2	بضاعة تحت التشغيل
<b>513,101.73</b>	<b>351,522.121</b>		<b>المجموع</b>
154,506.94	90,870.500	4. 2	بضاعة تامة التصنيع
438.52	1,109.830		قرطاسية
<b>668,047.19</b>	<b>433,502.451</b>	<b>2</b>	<b>المجموع الكلي</b>



شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة  
Middle East Pharmaceutical & Cosmetics Laboratories Co. LTD  
\*\*\* MEGAPHARM \*\*\*



أيضاح رقم " 3 "			
الموجودات الثابتة			
2010	2009	أيضاح	التصنيفات
513,552.00	513,552.000		ارض المصنع
855,639.32	855,639.328		مباني المصنع
834,304.74	837,263.335		أثاث المصنع
381,705.99	387,597.130		الاتكاف و التجهيزات
2,585,202.09	2,564,021.79		المجموع
(1,147,516.96)	(1,100,372.25)		يطرح مجموع الإهلاكات
1,437,685.09	1,463,449.53	3	المجموع الكلي



إيضاح رقم " 7 "

تكلفة مشتريات مواد خام و مستلزمات التعبئة :

السنة 2010	السنة 2009	الإيضاح	التعليق
302,200.70	121,752.66		مشتريات المواد الخام
173,100.37	101,165.47		مشتريات مستلزمات تعبئة و تغليف
432.91	1,985.22		مشتريات مواد مختبر
1,558.80	498.2		مشتريات مستلزمات وقاية
			بخصم : -
19,775.22	17,204.92		مصاريف نقل مواد خام و مصاريف التوزيع
			بخصم :
(2,322.89)	(2,971.09)		خصم مكتسب
<b>499,745.11</b>	<b>233,635.32</b>	<b>7</b>	<b>الإجمالي</b>

إيضاح رقم " 8 "

مستلزمات إنتاج مستمرة :

السنة 2010	السنة 2009	الإيضاح	التعليق
314,351.18	282,285.76	6	مواد خام أول المصفاة
499,745.11	233,635.32	7	مشتريات مواد خام
			بخصم :
(42,266.08)	0.00		مبيعات المواد الخام
(474,031.56)	(314,351.18)	2	مواد خام أخسر المصفاة
<b>297,798.64</b>	<b>201,569.89</b>	<b>8</b>	<b>الإجمالي</b>



شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساعدة العامة المحدودة  
Middle East Pharmaceutical & Cosmetics Laboratories Co. LTD

\*\*\* MEGAPHARM \*\*\*



إيضاح رقم " ٤ "

التكلفة المبيعات

السنة 2010	السنة 2009	النسبة	البيان
80,870.50	145,593.43	0	بضاعة تابعة أول السنة
463,575.10	255,640.96		تكلفة البضاعة المنتجة
(154,506.94)	(80,870.50)	4.2	رخصم : بضاعة تابعة آخر السنة
<b>389,938.66</b>	<b>350,563.89</b>	<b>9</b>	<b>تكاليف المبيعات</b>



شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة  
Middle East Pharmaceutical & Cosmetics Laboratories Co. LTD

\*\*\* MEGAPIARM \*\*\*



إيضاح رقم " 10 "  
المصاريف الإدارية :-

2010	2009	المصاريف	التفسيرات
30,511.11	20,838.63		رواتب و أجور الإدارة
3,640.36	3,714.35		التعدي محاسبية
3,242.37	2,076.70		هاتف و بريد
3,314.48	2,746.68		أرطاسية و مطبوعات
4,079.33	3,163.76		ضريبة
4,385.33	1,093.78		رسوم و رخص
1,068.71	75.88		نقل و انتقال
1,864.96	2,094.59		إكراميات و هدايا
1,804.28	1,817.10		تعدي محاسبية
0.00	471.81		مصاريف سفر
423.46	119.26		مطبوعات
1,083.29	678.86		مستلزمات كمبيوتر و صيانة الأصول
0.00	5,321.49		مكافأة نهاية خدمة
16,695.01	337.79		دعاية و إعلان
1,604.61	1,670.96		فوائد و صولات بنكية
977.31	418.71		رسوم و اشتراك الانترنت
1,648.38	0.00		التعدي استثمارات
2,817.07	0.00		تبرعات
<b>70,180.96</b>	<b>55,539.23</b>	<b>10</b>	<b>المجموع</b>

## الملحق الثاني

أسئلة ونتائج إجابات المقابلات حول

تقييم أسلوب التسعير في شركة

الشرق الأوسط لصناعة الأدوية

التسلسل	الأسئلة	الإجابات	النسبة المئوية	الملاحظات
1.	التحصيل العلمي	بكالوريوس	%100	
2.	التخصص العلمي	- محاسبة - صيدلة	%33 %67	
3.	عدد سنوات الخدمة	أكثر من عشر سنوات	%100	
4.	أي من الطرق الآتية تستخدم الشركة في احتساب تكاليف الإنتاج:	- طريقة التكاليف الكلية - طريقة التكاليف المتغيرة - لا أعلم	%33 %33 %33	
5.	إن نظام التكاليف المطبق في الشركة:	- فعلي - معياري - لا أعلم	%67 %0 %33	يتم استخدام الأسلوب المعياري في الإنتاج بهدف تحديد الكميات اللازمة لكل طلبيه.
6.	يقدم نظام التكاليف في الشركة معلومات في مجال:	- تحديد تكلفة المنتج لأغراض تقويم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة. - اتخاذ قرارات التسعير. - الاثنان معاً.	%0 %0 %100	
7.	اعتادت الإدارة على طلب معلومات التكاليف لاتخاذ قرارات التسعير:	- نعم - لا	%100 %0	
8.	تعتمد الشركة السعر الذي يحقق لها أقصى ربح ممكن:	- نعم - لا	%100 %0	أجمع 67% ممن تم إجراء المقابلة معهم على وجود محددات للربح كعدد المنافسين ونوع المنتج والعرض والطلب
9.	تعتمد الشركة السعر الذي يغطي التكاليف الكلية زائداً هامش للربح المرغوب فيه:	- نعم - لا	%100 %0	
10.	تعتمد الشركة السعر الذي يغطي	- نعم	%100	

	%0	لا -	تكاليفها المتغيرة:
11.	%0 %100	نعم - لا -	تعتمد الشركة السعر الذي يحقق عائداً معيناً على رأس المال المستثمر:
12.	%100 %0	نعم - لا -	تعتمد الشركة سعر السوق التنافسي عند تسعير منتجاتها:
13.	%0 %100	نعم - لا -	تسعر الشركة منتجاتها دون الاعتماد على التكلفة:
14.	%0 %100	نعم - لا -	تعتمد الشركة سعر السوق التنافسي كأساس لتحديد تكلفة منتجاتها:
15.	%0 %100	نعم - لا -	تطبق الشركة المعادلة التالية لتحديد تكلفة منتجاتها: تكلفة المنتج = سعر البيع - الربح المرغوب فيه
16.	%67 %33	نعم - لا -	هل أنت مقتنع بطريقة التسعير المتبعة، إذا كانت الإجابة (لا) يرجى ذكر السبب:
			عدم الاقتناع بطريقة التسعير المتبعة يعود إلى رغبة بعض الموظفين في مواكبة التطورات العلمية في مجال التسعير ودراستها بعمق أكبر بسبب وجود متغيرات مستمرة في ظروف العملية الإنتاجية والتكاليف المرتبطة بها

## الملحق الثالث

نموذج بطاقة احتساب ساعات العمل  
التشغيلية لآلات المصنع

