



جامعة القاهرة
كلية التجارة
قسم الدراسات العليا

بحث بعنوان

التكلفة المستهدفة

مقدم إلى

الأستاذ الدكتور / حنفى زكى

مقدم من

الباحث / محمد عماد صلاح عبد الحفيظ

تمهيدى ماجستير

٢٠٠٩/٢٠٠٨

مكونات البحث :

١. نظرة تاريخية حول أسلوب التكلفة المستهدفة
٢. دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى مدخل التكلفة المستهدفة .
٣. مفهوم التكلفة المستهدفة .
٤. مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة .
٥. العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتصميم المنتج .
٦. مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .
٧. الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .
٨. أهم العوامل التي تدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .
٩. مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .
١٠. أوجه الإختلاف بين النظم التقليدية للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة .
١١. المراجع .

مقدمة :

مما لا شك فيه أنه مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمنشآت مما جعلها تركز على التكلفة ، من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من أهمية أدوات التكلفة وكان من أهم أدوات إدارة التكلفة "مدخل التكلفة المستهدفة" .

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

أولاً: نظرة تاريخية حول أسلوب التكلفة المستهدفة :

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً ، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المنظمات والأعمال التجارية ، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين ، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق، أو تراكم إجراءات إدارة معقدة . ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة .

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

حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة ، وتم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهر هندسة أسلوب القيمة في شركة (جنرال اليكتريك) الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية ، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة ، وأسفرت التجارب العملية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فاعلية عالية ، ويكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى^(١) .

واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جداً من الصناعات التجميعية اليابانية تستخدم هذا الأسلوب ، مثل صناعة السيارات ، الإلكترونيات ، الأدوات المنزلية وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة ، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا ، نيسان ، سوني ، وشركة كانون تستخدم هذا الأسلوب . كما أن أنشطة تحديد التكاليف مرتبطة ارتباطاً مباشراً بتطوير المنتجات الجديدة وهو الشيء الذي تعتبره الشركات سرا وهذه السرية قد تكون سبباً في إخفاء الأثر الحقيقي لإسلوب تحديد التكاليف المستهدفة .

(١) أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف ، ص ٣ ، <http://infotechaccountantes.com>

ثانيا : دوافع التحول من النظم التقليدية للتكاليف إلى مدخل التكلفة المستهدفة :

لقد كان هناك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف ، وقد كانت أوجه القصور هذه هي ذات الوقت الدوافع للبحث عن بديل افضل ومن أهم أوجه القصور في النظم التقليدية ما يلي^(١) :

١. إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فإنها تقصد بذلك التخفيض تقليل فرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج .
٢. تعطى الأساليب التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً .
٣. ان التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقاً .
٤. النظم التقليدية لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين ، والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج ، ولكن تهتم بذلك بعد الإنتهاء من عملية الإنتاج . هذا على عكس النظم الحديثة ومنها "مدخل التكلفة المستهدفة" .
٥. تبدأ الطرق التقليدية بتحديد التكلفة أولاً ثم على ضوءه تقوم بتحديد سعر البيع حيث تضيف إلى التكلفة هامش الربح ليصبح بذلك سعر البيع .

ثالثا : مفهوم التكلفة المستهدفة :

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك لمرحلة عنها في المراحل التالية لها ، وذلك مع الحفاظ علي جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء"^(٢) .

كما يعرفها البعض بأنها " نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف اثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير ، وفي المراحل التجريبية للإنتاج ، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة"^(٣) .

وحيث أن ظهور مدخل التكلفة المستهدفة ظهر أولاً في اليابان فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة حيث عرفتها بأنها "عبارة عن عملية لأدارة لأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجيتها للربح على ان يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء"^(٤) .

(١) أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف ، مرجع سابق ، ص ٦
(٢) شوقي فودة ، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الأسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٤٤ ، مارس ٢٠٠٧ ، ص ٢٠٩ ، ص ٢٣٥ .
(٣) صفاء عبد الدايم ، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة" ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠٠١ ، ص ٤٧٠ .
(٤) د. لطفى الرفاعي ، " كتاب التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية" ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠٠٦ .

رابعاً: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة^(١) :

يتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية كما يلي :

١- قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة (Price Led Costing) :
فإنه لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذى يمكن أن يباع به المنتج ،
وبطرح الربح المستهدف من هذا لاسعر نحصل على التكلفة المستهدفة التى يجب تصنيع المنتج
فى حدودها .

٢- التركيز على العملاء (Focus on The Customer):
حيث أنه لا بد من الإهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة ، والسعر، والوقت المناسب
للحصول على المنتج

٣- التركيز على عملية التصميم (Focus on Process Design) :
وهذا يعنى فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة
ممكنة ، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج .

٤- التركيز على تصميم المنتج (Focus on Product Design) :
تعد هندسة التصميم هى العنصر الرئيسى فى التكلفة المستهدفة ، إذ يجب على المهندسين
تصميم المنتج بالشكل الذى يمكن إنتاجه فى حدود التكلفة المستهدفة .

٥- فرق عمل متداخلة المهام (Cross-Functional Teams) :
يتطلب تصنيع المنتج فى حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الإختصاصات ،
ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين فى بحوث التسويق ، والبيع ، وهندسة التصميم ،
وهندسة الإنتاج ، وجدولة الإنتاج ، والتجهيز ، وإدارة التكلفة .

٦- دورة حياة التكاليف (Live-Cycle Costs) :
ينبغى أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة
بدورة حياة المنتج فى الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف
التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد إنتهاء الغرض من
إستخدامه .

٧- توجيه سلسلة القيمة (Value-chain Orientation) :
فى بعض الأحيان ، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة ، وهنا يتم بذل جهود لحذف
التكاليف التى لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة . وفى بعض الحالات ، يمكن
أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل
التكلفة .

(١)نضال محمد ، إنعام محسن ،" التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية فى قطاع صناعة
الأدوية البيطرية الأردنى"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة ، مجلد ٢١ ، العدد الأول
، ص ١٧٥ : ١٧٦

خامساً : العلاقة بين التكلفة المستهدفة وتصميم المنتج^(١) :

يرى العديد من الباحثين أنه من ٨٠% إلى ٩٠% من تكلفة دورة حياة المنتج تتحدد أثناء مرحلة "تصميم وتطوير المنتج" ، وهذه التكاليف تكون ثابتة بمجرد الإنتهاء من مرحلة تصميم المنتج حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة جداً بعد مرحلة التصميم ، وينظر إلى مدخل التكلفة المستهدفة بأنه مدخل التصميم من أجل تكلفة معينة حيث تتمثل الفكرة الأساسية لهذا المدخل في إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكلفة التقديرية له حتى تصل إلى التكلفة المستهدفة . ويجب أن يركز تصميم المنتج الجديد على مقابلة أهداف ربح معينة بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج باستمرار إلى أن تتم مقابلة الأهداف المذكورة ، فعملية إعادة التصميم المستمرة تفترض أنه يمكن الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء على سعر البيع ذاته ، وعملية إعادة تصميم المنتج تمكن من منع التكاليف بدلاً من خفضها بعد حدوثها .

سادساً : مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

- هناك ثلاثة مراحل يمر بها تحقيق التكلفة المستهدفة وهما كالتالى :
- ✓ المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة .
 - ✓ المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة .
 - ✓ المرحلة الثالثة : تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور (Kizen Cost) .

المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة :

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقى لمستوى جودة المنتج التى يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين ، والسعر المتوقع الذى يمكن للمنتج فى ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء ، وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية ، ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية .

١. تحديد سعر البيع المستهدف :

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذى يتحدد على أساس تحليل السوق ، ويستخدم كأساس فى تحديد التكلفة المستهدفة^(٢) .

وينبغى أن يكون هذا السعر يمكن المنافسة به فى السوق ، وهناك العديد من العوامل التى تؤثر على سعر البيع المستهدف مثل خصائص المنتج ، خصائص العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ، السوق المستهدف ، دورة حياة المنتج ، وأسعار السلع المنافسة واستراتيجيات المنافسين ، والأهداف الإستراتيجية للمنشأة بالنسبة للمنتج^(٣) .

(١) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص ص ٤٧١ : ٤٧٢ .

(٢) أحمد زامل ، " نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، ٢٠٠٧ ، ص ١٦٩ ، ص ١٧٥ .

(٣) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص ٤٧٤ .

والمبدأ الأساسى الذى يسترشد به عند تحديد سعر البيع المستهدف (بالنسبة للمنتجات القائمة) هو أن يظل السعر كما هو ما لم يكن هناك تغيير ما فى الكفاءة الوظيفية بالمقارنة بالنموذج السابق قبل التطوير، وإذا كان هناك تغير فإن هذا التغيير سوف يغير من قيمة المنتج فى عيون العميل ، وعليه فإنه يمكن زيادة قيمة المنتج لدى العميل إما عن طريق زيادة الكفاءة الوظيفية للمنتج مع ثبات سعره أو تخفيض سعر المنتج مع ثبات كفاءته الوظيفية أو زيادة الكفاءة الوظيفية بمعدل أعلى من معدل زيادة السعر^(١).

أما بالنسبة للمنتجات الجديدة فإنه لتحديد سعر البيع المستهدف يمكن الإختيار بين أحد الإستراتيجيتان التاليتين :

ح إستراتيجية الإختراق :

وبناءً لهذه الإستراتيجية يتم الدفع بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة فى حالة وجود سلع منافسة تتمتع بنفس الجودة ، وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح فى الأجل القصير من أجل الحصول على حصة من السوق فى الأجل الطويل .

ح إستراتيجية تصفح السوق :

وتكون هذه الإستراتيجية مناسبة فى حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن السلع المنافسة ، وتقضى هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح فى الأجل القصير ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة .

وتقوم المنظمة بالإختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها ، وينبغى التنبيه على أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على العميل فى التسعير إذ ينبغى على الإدارة معرفة تفاصيل العملاء وردود افعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف^(٢) .

٢. وضع هامش الربح المستهدف :

وهو الهامش الذى يجب أن تحققه المنظمة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع ، والنتائج التاريخية ، وتحليل المنافسة . وينبغى أن يكون هامش الربح واقعى وكافى لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج^(٣) .

وفى كثير من الأحيان يتحدد هامش الربح المستهدف على أساس معدل العائد المستهدف على الأصول أو معدل العائد المستهدف على المبيعات ، وينبغى الإشارة هنا إلى أنه مهما كان الأمر فإنه ينبغى مراعاة واقعية وكفاية هامش الربح المستهدف ، ويمكن للمنشأة أن تحدد هامش ربح واقعى عن طريق إحدى طريقتين كما يلى :

ح الطريقة الأولى : تبدأ المنشأة بهامش الربح الفعلى للمنتج السابق ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة فى ظروف السوق ، وبناءً على هذه العلاقة التاريخية تحدد المنشأة هامش الربح المستهدف .

(١) أحمد زامل ، مرجع سابق ، ص ص ٣٤٣ : ٢٤٤ .

(٢) نضال رضا ، أنعام محسن ، مرجع سابق ، ص ص ١٦٩ : ١٧٥ .

(٣) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص ٤٧٤ .

٣. الطريقة الثانية : تبدأ المنشأة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً .

٣. تحديد التكلفة المسموح بها :

يقصد بالتكلفة المسموح بها " أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج ، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، وفي بعض الأحيان تعد على أنها هي التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة " . ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية :

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

ونلاحظ أنه طبقاً لمدخل التكلفة المستهدفة فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة ، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع .

٤. تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة :

وهدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية أي " تكلفة المنتج المقترح بإفتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أى محاولة لخفض التكلفة" ، ويتكون هدف التخفيض من شقين هما :

❖ هدف خفض التكلفة الممكن الوصول إليه :

وهو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج ، وتطوير الطاقات المتاحة لدى المنشأة ولدى الموردين ، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج .

❖ التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة :

وهذا الجزء يصعب تحقيقه فى ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا مستخدمة... الخ ، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج .

ويمكن التعبير عما سبق بمجموعة المعادلات التالية :

١..... التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

٢..... هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية

٣..... هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة

٤..... التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

وباستخدام المعادلة رقم ٤ يتم الحصول على التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة

وهذا يعنى أنه قد تتساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها (فى حالة كان التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة يساوى صفر) وقد تزيد على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة . وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسى ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة بحيث تصبح مسئوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة أو اقل .

المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة^(١) :

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نكون قد وصلنا إلى معرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة ، وكذلك نكون قد حددنا الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئى (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها ، وكذلك نكون قد تعرفنا على مقدار الخفض الممكن فى التكاليف والتحدى الإستراتيجى لخفض التكلفة . وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة وهى " مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الجارية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن ، وهناك العديد من الأدوات التى تستخدم لتحقيق هذا الهدف ومن أشهر هذه الأدوات ما يلى :

- ✓ هندسة القيمة Value Engineering .
- ✓ تحليل التكلفة الوظيفى Functional cost analysis .
- ✓ جداول التكلفة Cost Table .
- ✓ الهندسة المتزامنة Simultaneous Engineering .
- ✓ الهندسة العكسية Reverse Engineering .

وسوف نتناول بشئ من التفصيل واحدة من أشهر الأدوات السابقة وهى أسلوب "هندسة القيمة" كواحدة من أدوات تحجيم التكلفة التى يمكن استخدامها لتحقيق التكلفة المستهدفة .

استخدام أسلوب هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة :

كان أول ظهور لأسلوب هندسة القيمة فى أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص فى وجود بعض المواد الخام فحاول مهندسى التصميم إنتاج المنتجات بالإعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء الغير متاحة ، ثم تم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون لإستخدامها فى محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج .

ويمكن تعريف أسلوب هندسة القيمة بأنها " عملية فحص لكل عنصر فى المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج^(٢) . ويعرفها البعض بأنها " منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التى يحصل عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التى تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج^(٣) .

وعليه فإنه يمكن القول بأن هندسة القيمة معنية بالحصول على نفس الوظائف ونفس درجات الأمان والإعتمادية ونفس الإستخدام للمنتج القائم ، ولكن بتكلفة منخفضة.

(١) شوقى فودة، مرجع سابق ، ص ص ٢١٣ : ٢١٦ .

(٢) صفاء عبد الدايم، مرجع سابق ، ص ٤٧٥ .

(٣) أحمد زامل، مرجع سابق ، ص ٣٣٧ .

وتعمل هندسة القيمة على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج والتي يمكن عن طريقها تخفيض تكلفة المنتج مع استبعاد الوظائف الغير الضرورية التي تزيد من تكلفة ودرجة تعقيد المنتج . فعلى سبيل المثال ، إن تبسيط تصميم المنتج يقلل من الوقت اللازم للإختبار والفحص ويسهل عملية تجميع المنتج بما يخفض من تكلفة العمالة المباشرة ، وكذلك التصميم ذو المكونات الأقل يقلل من تكاليف طلب ومناولة المواد الخام ، وعادة ما يتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاث أنشطة وهي^(١) :

أ- التحليل الوظيفي للمنتج :

فكل منتج له وظائف رئيسية تتجمع معاً لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج ، وفي خلال هذه العملية يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ، ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الإنتفاع بتلك الوظيفة ، فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تشير التغذية العكسية على عدم أهميتها من وجهة نظر العميل ، فالعميل لن يدفع مقابل لوظائف ليست لها قيمة لديه . وبعد عمل التحليل السابق يتم تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناءً على الأهمية النسبية لكل وظيفة .

ب- تحليل مكونات المنتج :

بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من وظائف المنتج وفي سبيل ذلك يتم الإستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع المنتج ، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الإعتبارات الفنية ومدى مساهمة كل مكون في تحقيق وظائف المنتج ، ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات بحيث يكون مجموع مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات يتساوى مع التكلفة المستهدفة على مستوى الوظائف ، ثم يتم تحديد المكونات التي يمكن ترشيحها لعمليات خفض التكلفة عن طريق الحذف أو الدمج أو الإحلال وذلك بالمقارنة بالأهمية النسبية لكل مكون .

ج- إدارة العلاقة مع الموردين :

حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة لموردي تلك المكونات ، ويتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين . فإذا كانت تلك الأسعار مرضية يتم قبولها من جانب المنشأة ، أما إذا كانت تلك الأسعار مرتفعة فتقوم المنشأة بمفاوضات إضافية مع الموردين ، كما قد ترسل المنشأة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم بما يؤدي إلى تخفيض في أسعار المكونات ، كما يمكن للمنظمة إتباع نظام السحب من الموردين ووفقاً لهذا النظام تطلب المستلزمات من الموردين وقت الحاجة إليها بحيث تتدفق المكونات من الموردين إلى مواقع الإنتاج مباشرة بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين ، وقد يتم إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج فهذه الخطوة تمثل نقل العلاقة مع الموردين من ربح طرف على حساب الآخر إلى علاقة تكامل بين المنظمة والموردين.

(١) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص ص ٤٧٦ : ٤٨٣ .

المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطور Kizen Cost

لا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة فى مراحل البحث المستمر عن مواطن لإختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن^(١).

وكلمة (Kizen) هى مصطلح يابانى يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجراءاتها من خلال إبتكارات كبيرة بما يعنى الإستمرار فى إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدى إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج .

وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الأستمرارية فى التحسين ومهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطى بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية .

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة فى مرحلة تصميم وتطوير المنتج فإن مدخل التكلفة المطورة يدعم أنشطة التحسين فى مرحلة الإنتاج حيث أنه ليس للمدراء وخبراء التصميم من يحدد أفضل طريقة لعمل العمال وسير العمليات ، بل إن العمال لإرتباطهم بعملية الإنتاج هم أقدر على تحقيق ذلك ويجب أن يتم منحهم الصلاحيات للمساهمة فى تخفيض التكلفة وهذا ما تم إنتقاده حيث أنه يزيد من أعباء العاملين .

وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن مدخل التكلفة المطورة لا يركز على منتجات فردية ، ولكن يركز على جعل عمليات الإنتاج أكثر فعالية بصفة عامة^(٢) .

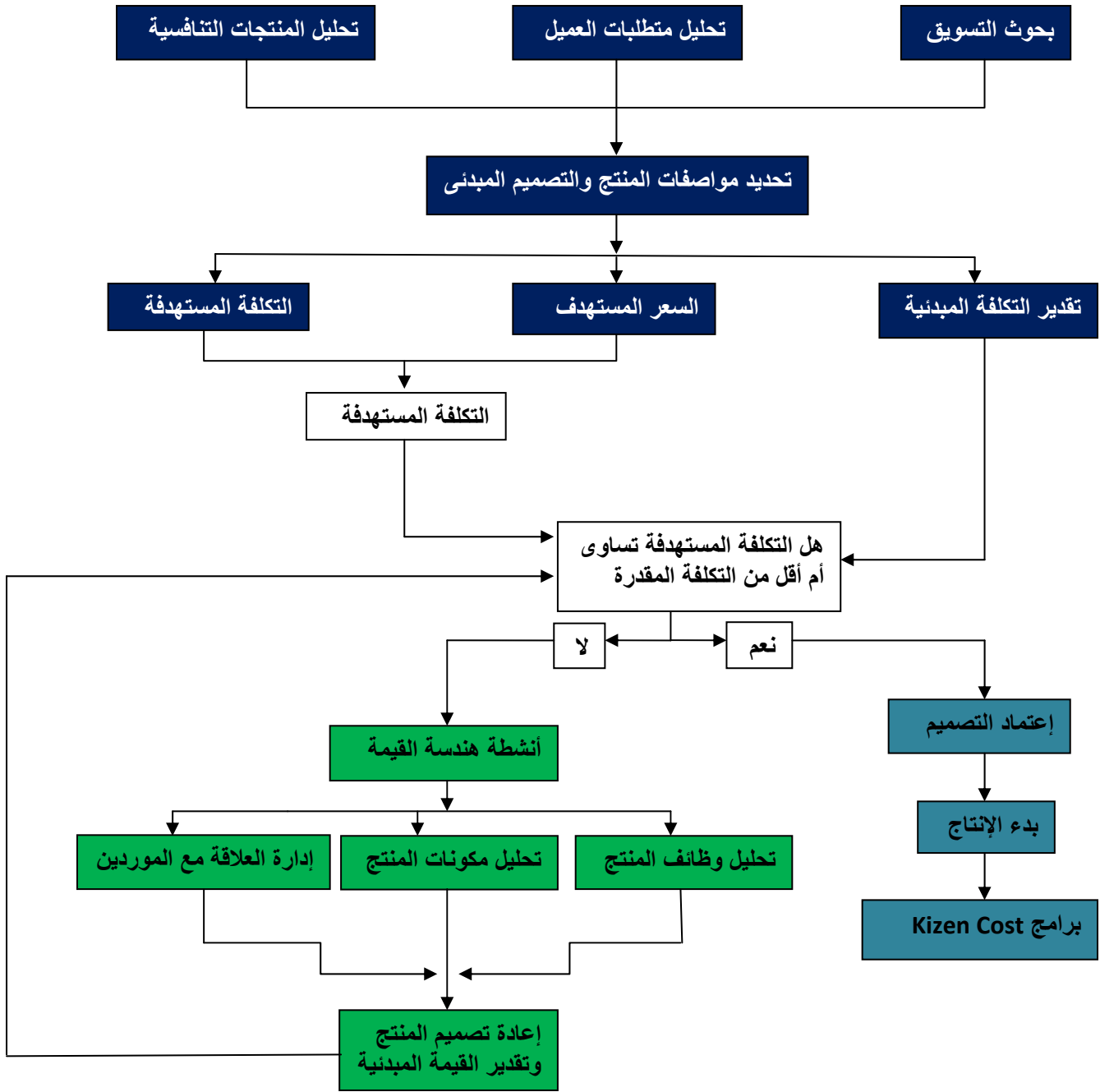
وتطبيق مدخل التكلفة المطورة (Kizen Cost) يعتبر أمر فى غاية الأهمية للمحافظة على ربحية المنتجات خاصة عندما تواجه المنظمة ضغوط تنافسية متزايدة أو كانت تخطط لإحداث تخفيضات مستقبلية على سعر المنتج^(٣) .

وبعد العرض السابق لمراحل تطبيق التكلفة المستهدفة فإنه يمكن التعبير عن تلك المراحل من خلال الرسم البيانى التالى :

(١) عاطف عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجى بهدف تعظيم قيمة المنشأة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادى ، المجلد ١٧ ، العدد ٢ ديسمبر ٢٠٠٣ ، ص ١٢٧ .

(٢) صفاء عبد الدايم ، مرجع سابق ، ص ٤٨٤ .

(٣) Keun-Hyo Yook, " Target costing the construction industry evidence from Japan", construction accounting and taxation, 2005.



مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة

مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة

مرحلة تحسين التكلفة المستهدفة

سابعاً : الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة^(١) :
على الرغم من أهمية مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا المدخل قيد التنفيذ الفعلي يتجنبه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها ،
ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي :

- ✓ الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح مدخل التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف .
- ✓ يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة .
- ✓ يحتاج تطبيق هذا المدخل إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف إختيارية ، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة .
- ✓ تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل .
- ✓ التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية ، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير ، وكرهية تحمل المسؤولية .
- ✓ إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً ، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط .
- ✓ يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .
- ✓ يصعب تطبيق هذا المدخل في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية واخرى قانونية .

ثامناً : أهم العوامل التي تدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة :

- لا يكفي إعجاب الإدارة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاح هذا الأسلوب عند التنفيذ ، وإنما ينبغي أن يكون لدى الإدارة إيمان قوى بضرورة هذا الأسلوب لبقاء المنظمة وصمودها أمام المنافسة الشرسة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر .
- وقد أظهر استطلاع للرأى تم إجرائه على عدد ١٣٥ شركة يابانية مقيدة في بورصة طوكيو وتستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة أن أهم عشرة عوامل داعمة لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ما يلي^(٢) :
- ١ . وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية .
 - ٢ . وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالإعتماد على كلاً من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لإتجاهات الأسعار .
 - ٣ . الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذا المدخل ، ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة .
 - ٤ . توفير الدورات العلمية والتدريب العملى للأفراد على استخدام مدخل التكلفة المستهدفة .
 - ٥ . تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات .
 - ٦ . مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
 - ٧ . إعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الإبتكار والإبداع .

(١) أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف ، مرجع سابق ، ص ٢٠ .

(٢) محمد منصور شبل ، "ماهية التكلفة المستهدفة" ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٨ .

٨. تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.
٩. وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة لتسهيل تقديم ومناقشة الإقتراحات والحصول على المعلومات .
١٠. تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح للشركة .

تاسعاً : مزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة(*) :

- هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ، ومن أهم هذه المزايا ما يلي .
١. نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية .
 ٢. يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في أن واحد .
 ٣. يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة للربح .
 ٤. يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الإهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
 ٥. تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الإبتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين .
 ٦. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أى أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها .
 ٧. أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة .
 ٨. لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات .
 ٩. يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية .

(*)يرجع في ذلك إلى :

- (١) تهاى النشار ،"إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ١٩٩٦ ، ص ٤٠٣ .
- (٢) أحمد زامل ، مرجع سابق ، ص ٣٤٨ .
- (٣) شوقى فودة ، مرجع سابق ، ص ٢١١ : ٢٢٦ .

عاشراً : أوجه الإختلاف بين النظم التقليدية للتكاليف ونظام التكلفة المستهدفة^(١) :

نظام التكاليف المستهدفة	النظم التقليدية للتكاليف
إعتبرات السوق تتحكم فى عمليات تخطيط التكلفة .	إعتبرات السوق ليست جزء أساسى من عمليات تخطيط التكلفة .
يستخدم سعر البيع فى تحديد التكلفة .	تستخدم التكاليف فى تحديد سعر البيع .
هناك إعتماذ كبير على سلسلة القيمة عند التخطيط للتكلفة .	لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة .
يتم التعامل مع الموردين فى مراحل مبكرة من تصميم المنتج .	لا يتم التعامل مع الموردين إلا أثناء الإنتاج الفعلى .
هى وسيلة لتخطيط التكلفة فى المقام الأول .	هى أساليب للرقابة على التكاليف فى المقام الأول .
عملية التصحيح تكون أثناء تصميم المنتج حيث يتم منع التكلفة قبل حدوثها .	عمليات التصحيح تكون بعد الإنتاج عن طريق تحليل الإنحرافات .
تستخدم أدوات تحجيم التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج .	يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والتلف والضياع أثناء الإنتاج الفعلى .

(١) هيثم خلف ، "ماهية التكلفة المستهدفة"، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٧ ، ص ١٣ .

المراجع :

- (١) طارق تيسير النابلسي، "إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية"، جامعة الحسين بن طلال، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، ٢٠٠٨ .
- (٢) شوقي فودة، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الإستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الأسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٤٤ ، مارس ٢٠٠٧ .
- (٣) صفاء عبد الدايم، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠٠١ .
- (٤) د.لطفى الرفاعي، "كتاب التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية"، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٦ .
- (٥) نضال محمد ، إنعام محسن ، " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة ، مجلد ٢١ ، العدد الأول .
- (٦) أحمد زامل ، " نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول ، ٢٠٠٧ .
- (٧) عاطف عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة بسوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد ١٧ ، العدد ٢ ديسمبر ٢٠٠٣ .
- (٨) هيثم خلف ، "ماهية التكلفة المستهدفة"، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ٢٠٠٧ .

المراجع الأجنبية :

- 1) Keun-Hyo Yook, " Target costing the construction industry evidence from Japan", construction accounting and taxation, 2005