

سأقدم هذه الحلقة المتواضعة عن التكلفة المستهدفة لكن اتمنى المحافظة على الأمانة العلمية. هذا البحث مقدم من طالب دبلوم بجامعة حلب علاء الشيخ أحمد بإشراف الدكتور حسن حيان

التكلفة المستهدفة Target cost

أولاً – مفهوم التكلفة المستهدفة:

(1) ظهرت في نهاية القرن العشرين العديد من المتغيرات الدولية ومنها ثورة تكنولوجيا التصنيع وثورة المعلومات والاتفاقيات الاقتصادية العالمية، وهذه المتغيرات أثارت العديد من التساؤلات حول قدرة نظم التكاليف التقليدية على الوفاء باحتياجات الإدارة الحديثة. ومع تزايد حدة المنافسة العالمية وتوجه الشركات للسعي نحو الحصول على مزايا تنافسية تساعدها على الاستمرار في الأسواق أصبح لا بد من أن توفر نظم التكاليف والمعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتج.

لذلك ظهر في عام 1973 في اليابان مفهوم التكلفة المستهدفة وطبق في 42 شركة صناعية حققت قدرات إضافية على اكتساب أسواق جديدة تفوق مثيلاتها التي لم تطبقه، مع تحقيق مزايا تنافسية عديدة خاصة في الجوانب المتعلقة بالتكلفة والجودة والسعر نظراً لما تتطلبه المنافسة العالمية في الوقت الحاضر من القدرة على تحقيق التوازن بين الأبعاد الثلاث للمثلث الإستراتيجي للمنافسة "التكلفة، الجودة، التوقيت" ويعتبر أسلوب قياس التكلفة المستهدفة الأداة القادرة على تحقيق هذا التوازن. لذلك لا بد للتوصل إلى سعر تنافسي إلى جانب القدرة على توليد العائد المقبول في البيئة التنافسية حالياً إلى اللجوء إلى أسلوب التكلفة المستهدفة.

(2) ومن أجل ذلك قام خبراء القدرة الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها اسم "هندسة القيمة" تم تحويلها إلى نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية، وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في شركة جنرال إلكتريك الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية كأسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة بهدف إنتاج منتج ذو فاعلية ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلة في تركيبه، إلى أن تم تطوير الأسلوب بحيث أصبح يهدف إلى إنتاج منتج بأقصى درجات الكفاءة والفاعلية مع خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.

وعليه تتمثل التكلفة المستهدفة بتكاليف المنتج المسموح بها والتي تسمح بتحقيق معدل الربح المطلوب من بيع المنتج، فتبدأ عملية التسعير بتحديد السعر التنافسي في الأسواق وتنتهي بالتكلفة المسموح بها بعد طرح نسبة العائد المطلوب، وهذه التكلفة الناتجة هي التكلفة المستهدفة، بحيث يصبح الهدف هو الحصول على التكلفة، ويتحمل مهمة هذه الإستراتيجية العمليات الهندسية والفنية في المشروع، وذلك على عكس الاتجاه الطبيعي لتحديد السعر الذي سوف يباع به المنتج والمتمثل بتحديد التكلفة أولاً ثم يضاف إليها هامش الربح المطلوب فينتج لدينا السعر المحدد.

(1) فالتكلفة المستهدفة هي طريقة لتخطيط التكلفة وترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو ذات الدورة الحياتية القصيرة نسبياً، وتستخدم التكلفة المستهدفة في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج، وللدلالة على ذلك اعتمدت الشركات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة منذ بدايات التسعينات في القرن الماضي فقد أظهر مسح صناعي أجري عام 1992م النسب التالية للشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة: 100% شركات إنتاج وسائل النقل، 81% شركات إنتاج الكهربيائيات، 75% شركات إنتاج أجهزة القياس الدقيقة. ويتضح من تلك النسب أن الدافع الكامن وراء انتشار أسلوب التكلفة المستهدفة هو إيجاد طريقة جديدة لخفض التكلفة بعد أن تم استنفاد إمكانيات الطرق التقليدية لخفض التكلفة لتحقيق المكاسب في دورة الإنتاج باستخدام "نظام الإنتاج في الوقت المناسب JIT" واستهداف المخزون الصفري في الشركة. فأسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بإيجاد مجالات جديدة لخفض التكلفة في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج، وهكذا فإن التكلفة المستهدفة ليست مقتصرة على الرقابة التكاليفية بل أصبحت مدخلاً لإدارة التكلفة والربحية.

وعلى ذلك يمكن تعريف التكلفة المستهدفة كما عرضها المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم CAM-I كما يلي:

"التكلفة المستهدفة: هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق هذا النظام

ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية"

من التعريف السابق يتضح أن مفهوم التكلفة المستهدفة يعتبر من المفاهيم المناسبة والتي يمكن استخدامها للمساهمة في تحقيق أهداف مدخل إدارة التكلفة، فهو يساعد في الحصول على فرص كبيرة لتخطيط تكاليف منخفضة بدلاً من رقيبتها أثناء التنفيذ وهذا يعني التوجه في التركيز على مدخل إدارة التكلفة لتدعيمه.

ثانياً – دواعي تطبيق التكلفة المستهدفة:

(1) أصبح تطبيق التكلفة المستهدفة بالغ الأهمية في الوقت الحاضر لما يحتويه من نقاط تفوق إلى أسلوب التكلفة التقليدية هذه النقاط تتناسب مع الملامح الأساسية لبيئة الأعمال الحديثة في الوقت الحاضر.

ولعرض هذه النقاط نجري المقارنة التالية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة التقليدية:

نظم التكلفة التقليدية	نظم التكلفة المستهدفة
<p>a اعتبارات السوق جزءاً من تخطيط التكلفة</p> <p>a التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع</p> <p>a تطبيق أساليب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياغ والتالف وضعف الإنتاجية</p> <p>a يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية الإنتاج</p> <p>a الهدف هو خفض سعر البيع الذي يسدده العميل</p> <p>a لا يوجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة</p>	<p>- اعتبارات السوق التنافسية تقود وتحكم في تخطيط التكلفة.</p> <p>- سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف.</p> <p>- أساليب خفض التكلفة تعتمد على عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه.</p> <p>- يتم إشراك الموردين في المراحل مبكرة من التصميم.</p> <p>- الهدف هو خفض تكلفة ملكية السلعة بالنسبة للعميل.</p> <p>- هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة.</p>

(2) أما بالنسبة للملامح الأساسية لبيئة الأعمال الحديثة فهي:

< العملاء: أصبحت الأولوية لاهتمامات الشركات في الوقت الحاضر هي إرضاء العميل، فالعميل حالياً أكثر وعياً بخصائص وإمكانيات المنتجات المختلفة والأسواق التي تباع فيها هذه المنتجات مما زاد من تنوع متطلبات العميل من السلع والخدمات وزاد من توقعاته المستقبلية لما يجب أن تكون عليه هذه السلع والخدمات في المستقبل.

< المنتجات: لا بد من التجديد والتغيير والابتكار في المنتجات التي تقدمها الشركة إلى عملائها لتحقيق هدفين معاً أولهما هو إرضاء العميل والآخر هو المحافظة على العملاء المحليين كهدف إستراتيجي في بيئة تنافسية شديدة القوة

< الأسواق: إن مصطلح السوق حالياً يقصد به العالم كله، فأصبحت المنتجات تتداول في أسواق عالمية كبيرة بفضل التقدم التكنولوجي وتحرير التجارة والسرعة في الاتصالات.

< المنافسة: إن البيئة العالمية حالياً هي بيئة تنافسية لا توجد فيها إمكانية لرفع السعر للمنتجات المباعة، وهي بيئة سريعة التغير بسبب التطور التكنولوجي السريع وهذه البيئة لا تسمح بالأخطاء، بالإضافة إلى أنها بيئة متزايدة يؤدي إلى عدم وجود الوقت الكافي للاستجابة لتغيرات السوق أو لتصحيح الأخطاء، بالإضافة إلى أنها بيئة متزايدة الطلب بسبب وجود الوقت العميل الواعي الذي يطلب منتج بجودة عالية وسعر مناسب.

< التكنولوجيا: انصب ثمار التقدم التكنولوجي على وسائل الإنتاج والاتصالات والتنقل، فظهرت أساليب تؤدي إلى خفض التكلفة ومنها "نظم الإنتاج المرنة" و "نظم الإنتاج في الوقت المناسب" و"إدارة الجودة الشاملة".

ثالثاً: – أهداف التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب لتخطيط الربح وإدارة التكلفة التي تتميز بأن التكاليف تتحدد بناءً على سعر البيع التنافسي ويتم خفض التكلفة بناءً على الدراسة والتحليل المنظم لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للمستهلك ويقوم بهذه العملية فريق عمل يضم مختلف الوظائف في المشروع(1).

وبناءً عليه يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق الأهداف التالية:(2)

1. خفض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقييد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.
2. تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة.
3. التخطيط الإستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق خفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطوره.

رابعاً – خصائص التكلفة المستهدفة:

(3) تعتبر هذه الخصائص بمثابة السمات المميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة وتتلخص بالآتي:

- < يطبق بشكل أساسي في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس في مرحلة الإنتاج, فتقوم جهود تحقيق خفض التكلفة الإستراتيجي على تحليل وتصميم المنتج ذاته.
- < لا يهدف للرقابة على التكلفة بالمفهوم التقليدي في مرحلة الإنتاج بل يهدف بصفة أساسية إلى خفض التكلفة باعتباره مدخلاً لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم عن طريق تحديد تكلفة مستهدفة لوحدة المنتج الجديدة التي تحفز للسيطرة على التكلفة ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.
- < يتطلب تنفيذه التنسيق الكامل بين العديد من أقسام وإدارات الشركة, وعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع قبوله من جانب العملاء وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها.
- < وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكن من تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها للسوق بتكلفة اقتصادية.
- < يطبق باستخدام العديد من الأساليب لإدارة وأساليب بحوث العمليات.
- < يتلاءم مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة وذلك مقارنة مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات قليلة وبكميات كبيرة, وتزداد مشاكل تطبيقه في الشركات الأكثر تنوعاً في الإنتاج.
- < تحليل هندسة القيمة يشمل جميع الأنشطة في الشركة ككل وليس عمليات الإنتاج فقط, أي أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساساً كأنشطة الشراء والتخطيط والتصميم, وبذلك يمكن خفض التكلفة بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات وبذلك تنتفع الشركة ككل من خلال خفض التكلفة في مجالات غير الإنتاج.

خامساً – الأفكار الأساسية للتكلفة المستهدفة:

([1]) لقياس التكلفة المستهدفة لا بد من توضيح العناصر التي يقوم عليها الإطار الفكري لأسلوب التكلفة المستهدفة والمستمدة من تعريف التكلفة المستهدفة كما عرضها المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي, والتي يمكن ذكرها بالنقاط التالية:

a تحديد التكلفة المبني على سعر البيع:

يتم قياس التكلفة المستهدفة بناءً على تحديد سعر البيع التنافسي ثم طرح هامش ربح الشركة منه، وذلك وفق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع التنافسي - هامش الربح المستهدف

ففي حالة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة نجد أن سعر البيع هو المتغير المستقل وأن تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها كتكاليف مستهدفة هي المتغيرات التابعة.

a التركيز على العميل:

ويقصد هنا بأن متطلبات العميل اتجاه جودة المنتج والسعر والتوقيت هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف، فمن دراسة وفهم خصائص جودة المنتج وتوقيت عملية البيع كما يرغبها ويتوقعها العميل وذلك في إطار سعر البيع التنافسي وردود الفعل المتوقعة من المنافسين إزاء المنتج، فالتكلفة المستهدفة لا يمكن الوصول إليها من خلال التضحية برغبات ومواصفات العميل أو من خلال خفض معدلات الأداء أو تأخير تقديم المنتج للسوق.

a التصميم:

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتيح إمكانية خفض التكلفة أثناء عمليات التصميم والتصنيع والتسويق من خلال إتمام تلك العمليات بشكل متزامن ومتصل وهو ما يسمى "الهندسة المتزامنة" التي تخفض من خصائص المنتج ذات التكلفة المرتفعة، كما أنها تخفض الحاجة إلى إجراء تعديلات هندسية بعد بداية الإنتاج. فالطرق التقليدية لخفض التكلفة تركز على عوامل الكفاية الإنتاجية كخفض التالف أو الشراء بكميات كبيرة للاستفادة من خصم الكمية وهذه الطرق لا تمثل الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة الذي يركز على مرحلة التصميم المنتج بشكل أساسي نظراً لأن حوالي 70% إلى 80% من التكاليف يتم الالتزام بها خلال مرحلة التصميم في حين أن التكلفة الفعلية خلال هذه المرحلة لا تتعدى من 10% إلى 20% من إجمالي تكلفة الإنتاج، ويتضح من ذلك أن معظم التكاليف التي تلزم بها الشركة تحدث في مرحلة التصميم وبالتالي إن أفضل فرصة لإدارة التكلفة تتحقق عندما يكون المنتج لا يزال في مرحلة التصميم.

a إعداد فريق عمل متكامل يضم مختلف الاختصاصات:

بحيث يكون مسؤولاً عن المنتج من بداية نشأة الفكرة وحتى قيام العميل بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه، بهدف الاستغلال الكامل لمواهب وقدرات العمال والاستفادة من معرفتهم بعملية الإنتاج وطرق التشغيل للتوصل إلى ابتكارات متجددة لتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتقصير زمن الإنتاج(1).

a تكاليف دورة حياة المنتج:

تشمل جميع عناصر التكاليف الخاصة بملكية المنتج طوال حياته، كسعر الشراء وتكاليف التشغيل وتكاليف الإصلاح والصيانة وتكاليف التخلص من المنتج، والهدف هنا هو خفض تكلفة ملكية العميل للمنتج، ومن وجهة نظر الشركة فإن تتبع تكاليف دورة حياة المنتج تعني تصميم المنتجات وخفض جميع عناصر التكاليف من البحث والتطوير (بداية الدورة) وحتى عمليات التخلص من المنتج أو إعادة تدويره (مرحلة الموت).

a سلسلة القيمة:

إن أعضاء سلسلة القيمة كالموردين والموزعين والقائمين على خدمات الصيانة يعتبرون جزءاً هاماً من أسلوب التكلفة المستهدفة ويساعدون في عمليات خفض التكلفة من خلال تطبيق سلسلة القيمة، إن إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على اشتراك جميع أعضاء سلسلة القيمة في تطبيق أساليب خفض التكلفة، وذلك على أساس أنه يعتمد على خلق علاقات طويلة الأجل تعتمد على المنافع المتبادلة بين أعضاء سلسلة القيمة.

سادساً – مراحل قياس التكلفة المستهدفة:

(1) تتألف مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من مرحلتين أساسيتين هما:

1- مرحلة الإنشاء: وتضم الإجراءات التالية:

1. قياس السعر المستهدف.

2. قياس هامش الربح المستهدف.

3. تحديد التكلفة المستهدفة.

2-مرحلة التحقق: وتضم إجراءات تحليل هندسة القيمة.

وفيما يلي شرح مفصل لمراحل وإجراءات أسلوب التكلفة المستهدفة:

-
- (1) د. أحمد حسين علي حسين, المحاسبة الإدارية المتقدمة , الدار الجامعية, جامعة الإسكندرية, عام 2000, ص 92.
- (2) د. حسن محمد عيسى, الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية, جامعة عين شمس, القاهرة, الطبعة الثانية, بدون عام نشر, ص15
- (1) د. حسن حياني , محاضرات في نظرية التكاليف للدراسات العليا, جامعة حلب, كلية الاقتصاد, المحاضرة التاسعة, عام 2005, ص1.
- (1) د. حسين محمد عيسى, مرجع سبق ذكره, ص25.
- (2) د. أحمد حسين علي حسين, مرجع سبق ذكره, ص13.
- (1) الطالب: أحمد علاف, بحث تطبيقي : التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية, غير منشور, عام 2005, ص10.
- (2) د. حسين محمد عيسى, مرجع سبق ذكره, ص104.
- (3) د. أحمد حسين علي حسين, مرجع سبق ذكره, ص107.
- (1) د. حسين محمد عيسى, مرجع سبق ذكره, ص18.
- (1) د. حسن حياني, مرجع سبق ذكره, ص2.
- (1) د. حسن محمد عيسى, مرجع سبق ذكره, ص27.

1- مرحلة الإنشاء:

انطلاقاً من فكرة أن التكلفة المستهدفة تتحدد على أساس سعر البيع وفق المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الربح المستهدف

تكون إجراءات القياس للتكلفة المستهدفة على النحو التالي:

1 - قياس سعر البيع:

في قياسنا لسعر البيع نستعرض النقاط التالية:

? العوامل المؤثرة في قرارات التسعير(1):

وتشمل هذه العوامل ما يلي:

1- العملاء:

على الإدارة أن تفحص بعناية فائقة جميع مشاكل التسعير من وجهة نظر المستهلكين النهائيين. فالزيادة السعرية يمكن أن تسبب ردة فعل تقود العملاء إلى عدم شراء منتج لشركة واختيار منتج منافس أو بديل.

2- المنافسين:

في ظروف المنافسة فإن أسعار منتجات المنافسين يمكن أن تدفع الشركة لخفض أسعارها لتصبح منافسة وتبقى في السوق نظراً لوجود محدودية شديدة لرفع أسعار البيع للعديد من المنتجات الصناعية وذلك بسبب دخول منتجين جدد حلبة الصناعة العالمية ولهم القدرة الكبيرة على خفض تكاليف الإنتاج والتسويق.

3- التكاليف:

الشركات تسعّر منتجاتها بأسعار تزيد عن تكلفة إنتاجها لتحقيق عائداً للاستثمار ودخلاً للملاك. فدراسة نماذج سلوك التكاليف تقدم للإدارة رؤية جديدة لعلاقات الأسعار والتكاليف وحجم النشاط والأرباح، وبعد "تحليل التعادل" وسيلة تحليلية فعالة في هذا المجال، فيوضح أنه كلما تراجع تأثير المنشأة على الأسعار وجب على الإدارة أن تخفض تكاليفها لتحصل على ميزة تنافسية.

? التسعير في الأجل القصير والأجل الطويل:

على المنشأة أن تقرر بأن إستراتيجية التسعير المعتمد هل تمتد لأجل قصير أم لأجل طويل، لذلك سيتم عرض الفرق كما يلي:

أ- التسعير في الأجل القصير:

في المدى القصير يكون القرار بشأن تصميم المنتج وهندسة العمليات الإنتاجية قد تم اتخاذه سابقاً لذلك تنطبق الإدارة من طاقة إنتاجية متاحة لأن التكلفة المستهدفة قد تم تجاوزها والأفضل لتلك الشركة في هذا الوضع الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة لديها بأفضل شكل، وهنا تستطيع الإدارة أن تحقق أرباح أكثر إذا كان سعر بيع الوحدة أكبر من التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة على اعتبار أن تكاليف الطاقة هي تكاليف غارقة (تكاليف ثابتة).

ب- التسعير في الأجل الطويل:

يعتبر السعر المستهدف متغير مستقل يتأثر بعوامل سلوكية خارجة عن سيطرة الإدارة أما تكاليف التصنيع فهي متغير تابع يقع تحت سيطرة الإدارة التي تسعى لخفض التكلفة لزيادة أرباحها ولتحقيق ميزة مستوى سعري جديد ينال رضا المستهلكين وتتميز به عن باقي المنافسين (وهذا هو جوهر التكلفة المستهدفة في مرحلة التصميم وهندسة العمليات الإنتاجية). لذلك فالإدارة عند محاولتها تصميم وإدخال منتج جديد تستهدف سعراً يمكن أن تتحمله شريحة المستهلكين المستهدفة إلى جانب أن تكون هذه الأسعار ثابتة خلال فترة معينة من الزمن لأن المشتريين يفضلون الأسعار الثابتة

عموماً لأنها تخفض الحاجة إلى البحث المستمر عن موردين وتساعد الإدارة في التخطيط وإنشاء علاقات طويلة الأجل بين المشتري والبائع، وفي ظل هذا القيد السعري تنطلق الإدارة من السعر المستهدف الذي يعتبر معطيات لتصميم المنتج بشكل يلائم احتياجات المستهلكين وبنال رضاهم، والسعر المستهدف يحدد بالاستناد إلى دراسات السوق وظروف المنافسة وإلى الدقة في قياس التكاليف خلال دورة حياة المنتج وإلى دراسة واختبار التصميم المختلفة وبدائل هندسة العمليات الإنتاجية، ويتم اتخاذ قرار بإدخال المنتج الجديد أو استبعاده اعتماداً على السعر المستهدف الذي لا يجوز تجاوزه.

? طرق التسعير(1):

مما سبق نستنتج بأن أسلوب التكلفة المستهدفة يلزمه سياسات تسعير طويلة الأجل تأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في السعر المستهدف إلى جانب الاختيار الصحيح لطريقة التسعير المناسبة لأسلوب التكلفة المستهدفة، وهناك عدة طرق منها:

(1) التسعير بالوظائف: يقوم على أساس أنه يمكن تقسيم سعر المنتج إلى مجموعة من العناصر بحيث يعكس كل عنصر قيمة للعميل وبالتالي يكون على استعداد أن يدافع لذلك العنصر (الوظيفة). فمثلاً صناعة السيارات تتمثل في كثير من الوظائف كالشكل والراحة والتشغيل... الخ. ويحسب السعر المتوقع للبيع بجمع القيم المعطاة لكل وظائف المنتج.

(2) الاعتماد على سعر السوق الحالي مع إضافة نسبة تقابل القيمة السوقية للخصائص الجديدة للمنتج.

(3) الاعتماد على سعر السوق الحالي مع إضافة نسبة تقابل القيمة السوقية للطاقة الإنتاجية الإضافية للمنتج الجديد.

(4) الاعتماد على سعر بيع متوقع يحقق للشركة حصولها على الحصة المقررة من السوق.

? إجراءات ما بعد تحديد السعر المستهدف(2):

بعد تحديد سعر البيع المستهدف وفق إحدى الطرق السابقة أو غيرها تقوم الشركة بإجراء ما يلي:

1. الاختبار التسويقي للمنتجات:

وتجري هذه الاختبارات بتقديم المنتج الجديد في بعض مناطق مختارة معينة حيث توضع أسعار مختلفة للمناطق المختلفة وبذلك يمكن أن يتجمع لدى الشركة بيانات عن المنافسة التي سيواجهها المنتج الجديد وعن العلاقة بين الحجم والسعر والربح الذي يمكن توقعه عند أحجام المبيعات وأسعار البيع المختلفة، وبذلك يمكن اختبار السعر الذي يحقق أكبر إضافة للأرباح أو السعر الذي يبدو أنه الأفضل في تحقيق أهداف الشركة في الأجل الطويل. ويتم هذا الاختبار ويبدو أنه ليس كالإنتاج والتسويق الشامل وأنه يوفر معلومات مفيدة جداً تبين بأن الإنتاج والتسويق الشامل سيكون ناجحاً إلى جانب أنه يظهر أثر الخطأ في التسعير على نطاق ضيق بدلاً من المستوى الشامل.

2. استراتيجيات التسعير:

بعد الحصول على نتائج الاختبارات التسويقية يتم إتباع إحدى الإستراتيجيتين التاليتين في تقدي المنتج الجديد لسوق:

أ- سعر التميز (الكشط): وتقوم هذه الإستراتيجية على وضع سعر مبدئي مرتفع للمنتج الجديد للاستفادة من تميز الشركة أو انفرادها بهذا المنتج في السوق ثم يتم تخفيض هذا السعر بصورة منتظمة ومستمرة مع مرور الزمن ومع ظهور منافسة لهذا المنتج الجديد، وتهدف هذه الإستراتيجية إلى تعظيم الأرباح في الفترة الأولى لظهوره في السوق.

ب- سعر الإغراق (الإغراق): وتقوم هذه الإستراتيجية على وضع سعر مبدئي منخفض لكي تحصل الشركة على قبول سريع للمنتج من قطاع كبير من السوق (أي إغراق السوق بهذا المنتج الجدد)، وتهدف هذه الإستراتيجية إلى التضحية ببعض أرباح الفترة القصيرة لكي تحقق وضع أفضل في السوق في الفترة الطويلة.

هاتان الإستراتيجيتان المتعاكستان يطبقان بحسب رغبة الإدارة والهدف الذي تنشده.

2 - قياس الربح المستهدف:

في قياسنا للربح المستهدف نحدد مقدار الربح الذي ترغب الشركة في تحقيقه من المنتج والكيفية التي نحسب فيها هذا المقدار.

يرتبط تحديد هذا الربح المستهدف للمنتجات الجديدة بالتخطيط الإستراتيجي لأرباح الشركة, ويجب أن تكون تطوير هذه المنتجات في تناسق وتجانس مع إستراتيجيات وأهداف إدارة الشركة, لذلك تم حساب إجمالي الربح المستهدف بناءً على خطط متوسطة الأجل للأرباح والتي تعكس إستراتيجية الشركة التي تغطي فترة زمنية من 3 إلى 5 سنوات وهي نفس الفترة التي تغطيها دورة حياة المنتج, فتكاليف دورة حياة المنتج هي تراكم التكاليف عن جميع الأنشطة التي تحدث خلال دورة الحياة الكلية للمنتج, ويتم ذلك بتقسيم إجمالي الربح المستهدف والمشتق من خطط أرباح الشركة المتوسطة الأجل إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي ستكون في السوق خلال هذه الفترة.

(1) وتحسب الأرباح المستهدفة باستخدام مقياس "العائد على المبيعات" الذي يحسب بالمعادلة التالية:

وعدل العائد على المبيعات = صافي الربح التشغيلي / صافي المبيعات

ويستخدم هذا المقياس في أسلوب التكلفة المستهدفة بالاعتماد على ثلاثة مقاييس لتحديد معدل العائد على المبيعات كما يلي:

(1) مقياس العائد على المبيعات التاريخي للشركة.

(2) مقياس العائد على المبيعات على مستوى الشركة.

(3) مقياس العائد على المبيعات المتوقع للشركة.

وبالتالي يكون المعدل المستهدف للعائد على المبيعات وفق المعادلة التالية:

$$م = (1أ \times س) + (2أ \times س) + (3أ \times س)$$

حيث: م: المعدل المستهدف للعائد على المبيعات

س1: معدل العائد على المبيعات التاريخي للشركة. أ1: الوزن المرجح للمتغير س1.

س2: معدل العائد على المبيعات على مستوى الشركة. أ2: الوزن المرجح للمتغير س2.

س3: معدل العائد على المبيعات المتوقع للشركة. أ3: الوزن المرجح للمتغير س3.

أثبت مقياس العائد على المبيعات نجاحه في الشركات اليابانية ويرجع ذلك للأسباب التالية:

(1) أنه يمكن حساب العائد على المبيعات لكل منتج على حدة, وهي خاصية هامة جداً للشركات متعددة المنتجات,

(2) صعوبة تحديد معدل العائد على الاستثمار لكل منتج على حدة في الشركات متنوعة المنتجات.

(3) أنه مقياس واضح ومفهوم للعاملين وللإدارة.(2)

أو يمكن حسابه من خلال بيانات الشركة حيث تضع نسبة معينة للعائد الذي ترضى به ومن خلال حاصل ضرب المعدل المطلوب بحجم المبيعات المتوقع لنحصل على العائد (الربح) الإجمالي الذي ستحصل عليه الشركة.

3 - تحديد التكلفة المستهدفة:

بعد قياس سعر البيع المستهدف وقياس الأرباح المستهدفة يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة وفقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

والمدخل التكاليفي الملائم لتحديد تكلفة المنتج في ظل ظروف نظم التصنيع الحديثة وإدخال منتجات جديدة متعددة (مزيج من المنتجات) هو المدخل التكاليفي الحديث والمعروف باسم "محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة" نظراً لما يراعيه لجميع الأنشطة وتكاليف الموارد المستنفذة لتصميم وتصنيع المنتج وفق علاقة سببية.

التكلفة المستهدفة التي يتم التوصل إليها هنا هي (تكلفة مبدئية) لهذا المنتج الجديد وعادة ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها لتقديم المنتج إلى السوق والتي سيتم التوصل إليها عن طريق إجراء تحليل هندسة القيمة.

2- مرحلة التحقق:

4 -هندسة القيمة:

يقصد بهندسة القيمة عمليات تقييم منتظمة لجميع وظائف سلسلة القيمة بهدف خفض مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء، وإجراء تحليل هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة يمكن أن يؤدي إلى تحسينات في تصميمات المنتج أو تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في طرق التصنيع تؤدي إلى خفض التكلفة الممكن تحقيقها للإنتاج لتصبح مساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة.

إن آلية تحويل التكاليف المسموح بها إلى تكلفة يمكن تحقيقها تمر بثلاثة مراحل:

أ. قياس فجوة التكاليف:

هنا يتم قياس الفرق بين التكلفة المسموح بها (التكلفة المستهدفة) وبين التكلفة الجارية التي تمثل التكلفة الأولية المقدره للمنتج بناءً على عناصر التكلفة الحالية، وهذه الفجوة الكلية يتم تحليلها وتوزيعها وفقاً للأسلوبين التاليين:

1. توزيع الفجوة وفقاً لدورة حياة المنتج: وهنا يقوم التحليل على تخصيص وتوزيع التكلفة الكلية للمنتج على دورة حياة من ميلاد المنتج وحتى انتهاء عمره الافتراضي ابتداءً من أنشطة البحث والتطوير ومروراً بالتصنيع والتوزيع وخدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج.

2. توزيع الفجوة وفقاً لسلسلة القيمة للمنتج: وهنا التحليل يقوم على تحليل عناصر التكاليف وفقاً لوقوعها داخل الشركة أو خارجها في أحد أعضاء سلسلة القيمة كالموردين والموزعين أو العملاء.

شكل سلسلة القيمة.....

لذلك فإن الجهود التي يجب أن تبذل لخفض التكلفة يجب أن تشمل جهود تتعلق بالتكلفة الداخلية وأخرى جهود تتعلق بالتكلفة الخارجية، لذلك فالشركة بحاجة للتعاون مع الموردين والموزعين وإشراكهم في برنامج تخطيط التكلفة وهذا يتطلب المشاركة الإيجابية والثقة المتبادلة وتبادل المعلومات بين الشركات المعنية بالأمر.

ب. تصميم المنتج وتحديد عناصر التكلفة:

إن لتصميم المنتج تأثير على جميع عناصر التكاليف الخاصة بالمنتج من بداية التفكير فيه وحتى انتهاء عمره الإنتاجي فيؤثر على تكلفة التصنيع والتسويق والتخزين وخدمات ما بعد البيع وإعادة التدوير،

لذلك تعتبر عملية خفض التكلفة من خلال تصميم المنتج أهم إجراءات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ج. اعتماد التصميم النهائي وتطبيق عمليات التحسين المستمر:

ويعتبر الإجراء الأخير لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهي الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج، وتشمل على أنشطة عديدة كخفض التالف والفاقد والضائع إلى جانب تحسين الإنتاجية.

إن فلسفة التحسين التكاليفي المستمر من وجهة نظر اليابانيون تتمثل في مرحلة تصنيع المنتج، ويعتمد على التدرج في شكل خطوات صغيرة ومدروسة بشكل جيد ومتأنى وذلك من خلال تحسين الأداء في جميع الأنشطة في مرحلة التصنيع بعد أن تم تصميم المنتج وهندسة العمليات اللازمة لتنفيذه، فهو عملية تراكمية لا تأتي دفعة واحدة بل على دفعات بالتركيز على العنصر البشري المؤهل والمدرب والمتعدد المهارات، أكثر من تركيزهم على التكنولوجيا المفترضة أن تكون بسيطة.

لذلك فالمديرون توصلوا إلى مقياس جديد لتقييم الأداء وهو "المقارنة بالأفضل" أي المقارنة مع المنافس النموذجي في السوق وذلك لضمان عملية مستمرة لمقارنة المنتجات أو الخدمات أو الأنشطة مع أفضل مستويات أداء يمكن أن توجد داخل أو خارج الشركة وتؤدي هذه المقارنات أو الخدمات أو الأنشطة مع أفضل مستويات أداء يمكن أن توجد داخل أو خارج الشركة وتؤدي هذه المقارنات الخارجية مع المنافس الأفضل في السوق إلى تحديد ما يسمى "الفجوة التنافسية" بين الشركة وبين المنافس في السوق وبالتالي تستطيع الشركة أن تضع الخطط والبرامج الملائمة لتقليل ما قد يوجد من فجوات تنافسية بينها وبين المنافس ثم العمل على تجاوز هذه الفجوات وتحقيق مزايا تنافسية للشركة. (1)

5 - خفض التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة: (1)

تعتبر عملية خفض التكلفة والوصول بالتكلفة الجارية لكي تتساوى مع التكلفة المستهدفة مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج أو إشباع احتياجات ورغبات العميل من أهم خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فالتحدي الحقيقي هو محاولة خفض التكلفة مع عدم المساس بمواصفات وخصائص المنتج. وعليه تتم عملية خفض التكلفة من خلال الأنشطة الأساسية التالية:

1[°] تصميم المنتج وعمليات الإنتاج:

تبدأ دورة تخطيط التكلفة بإعداد تصميم مبدئي للمنتج وهذا التصميم يتيح كل من المنتج ومراحل وعمليات الإنتاج بشكل متزامن بهدف تجنب حدوث تغيرات ذات تكلفة مرتفعة أثناء التصميم. ويتم أثر هنا استخدام مجموعة من أساليب التصميم الحديثة مثل استخدام الحاسب الآلي في التصميم والإنتاج، الذي يمكننا من قياس أثر التغير في تصميم المنتج على التكلفة بشكل سريع وفوري مع ملاحظة مرور عمليات التصميم بمراحل متابعة وصولاً للتصميم النهائي الذي يتم تصنيعه.

2[°] تحليل التكاليف:

تطبيق عمليات تحليل التكاليف يتطلب تحليل أجزاء المنتج التي يمكن أن تخفض تكلفتها وتحديد تكلفة مستهدفة لكل جزء من تلك الأجزاء، وذلك من خلال الأنشطة التالية:

1- إعداد قائمة بأجزاء ووظائف المنتج:

تحدد هذه القائمة المكونات والوظائف التي يختارها لإشباع احتياجات ومتطلبات العميل بالإضافة لتكلفتها.

3- إعداد تحليل وظيفي للتكاليف:

توضح هذه قائمة الأجزاء الأساسية للمنتج ووظيفة كل جزء والتكلفة المقدرة له ونسبة هذه التكلفة إلى إجمالي التكلفة المقدرة الجارية.

3- تحديد الأهمية النسبية لمتطلبات العميل:

لأن متطلبات العميل في المنتج يجب أن تتوافق مع وظائف المنتج بحيث ينظر للمنتج على أنه

مجموعة من الخصائص وليس مجموعة من الوظائف، ويتم معرفة تلك المتطلبات بتطبيق أسلوب قوائم الاستقصاء التي توزع على العملاء.

4- إيجاد العلاقة بين خصائص ومواصفات ووظائف المنتج:

وذلك على أساس أن أهمية النسبية لمواصفات وخصائص المنتج من وجهة نظر العميل يجب أن تنعكس في الأهمية النسبية لوظيفة كل جزء من أجزاء المنتج، ويتم ذلك عن طرق إعداد "مصفوفة الجودة" للوظائف، والتي تحتوي على ثلاثة أنواع من المعلومات هي: احتياجات ومتطلبات العميل، أجزاء ووظائف المنتج، تقييم العميل للمنافسين.

5- إعداد الترتيب النسبي "الأهمية النسبية" للوظائف:

إن مصفوفة الجودة للوظائف تقدم معلومات قيمة ذات قيمة كبيرة، فهي تسمح لنا بتحويل الأهمية النسبية لخصائص المنتج إلى الأهمية النسبية لوظائف المنتج، فالعملاء يتعاملون مع المنتج في صورة خصائص ومواصفات أما الشركة فتتعامل مع المنتج في صورة مكونات ووظائف. لذلك نحتاج إلى نسبة مساهمة كل جزء من أجزاء المنتج في تحقيق مواصفات العميل، حيث يقوم المهندسون بترجمة علاقة الارتباط بين المواصفات وأجزاء المنتج في صورة نسبة مئوية تعبر عن مساهمة أجزاء المنتج في تحقيق مواصفات العميل.

3 تطبيق هندسة القيمة:

وهنا يتم تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة بهدف إنجاز هذه الوظائف بأقل تكلفة كلية ممكنة بدون إحداث أي تخفيض في الأداء المتوقع للمنتج أو جودته أو معدلات الأمان أو قابليته للاستخدام أو إعادة تدويره. وذلك من خلال الأنشطة التالية:

1. تحديد مكونات المنتج التي يمكن خفض كلفتها: ويتم ذلك عن طرق "مقياس مؤشر القيمة" وبحسب كما يلي:

مؤشر القيمة = قيمة الجزء بالنسبة للعميل (درجة أهميته) / نسبة التكلفة الكلية الخاصة بالجزء

2. فالمكونات ذات مؤشر القيمة الأقل من الواحد الصحيح تكون مرشحة لخفض تكلفتها، والمكونات ذات مؤشر القيمة الأكبر من الواحد الصحيح تكون مرشحة لعمليات التحسين والتطوير.

3. توليد أفكار خفض التكلفة: هذا النشاط يتطلب التفكير المبدع والخيال وإجراء عمليات العصف الذهني لإجراء بعض العمليات في كل مكونة من مكونات المنتج كالتخفيض والحذف والتنميط والدمج والإحلال وإعادة الترتيب... بحيث يمكن إنتاج المكونات بتكلفة أقل على أن تؤدي نفس الوظائف ونفس درجة الكفاءة والفاعلية.

4. اختبار وتقييم أفكار خفض التكلفة: يتم تقييم أفكار خفض التكلفة للتأكد من جدواها فنياً ومالياً وقبولها لدى العملاء على أن يتم اختيار الأفكار التي ثبت جدواها وتقبلها العملاء ويتم إدخالها ضمن المنتج ومراحل إنتاجها مما يشكل ما يسمى بقاعدة "أفكار هندسة القيمة" ويتم إعداد مصفوفة المكونات التي توضح ما يلي: العلاقات بين أجزاء المنتج، تكلفة المنتج، العمر الإنتاجي المتبقي للجزء حتى يصبح غير صالح للاستخدام.

4 تقدير التكلفة القابلة للتحقق:

هذا النشاط يمارس في كل مرحلة من مراحل تصميم المنتج، ففي مرحلة إعداد التصميم الأولي للمنتج يتم تقدير التكلفة بشكل تقريبي ودون الدخول في التفاصيل ثم تتم مراجعته وإعداد تصميمات جديدة متصلة بأفكار هندسة القيمة، ومع مراجعة تصميم المنتج يتم تقدير التكلفة المستهدفة التي يمكن تحقيقها، وهنا تتحقق الدقة في التكاليف عندما نصل للتصميم النهائي المفصل لوجود بيانات ومعلومات تتيح تقدير التكاليف بدقة. ولتقدير التكاليف هناك عدة طرق من أهمها ما يلي:

1. تقدير التكلفة الجارية الأولية:

وذلك باستخدام "أسلوب تحليل الانحدار" و"أسلوب التقديرات المعلمية" مع ملاحظة أن درجة الدقة في التقديرات تزداد مع دخول المنتج مرحلة التصميم النهائي.

2. تقدير تكاليف التصنيع: وذلك باستخدام عدة طرق من بينها ما يلي:

< طريقة الخصائص الطبيعية: أي إيجاد العلاقة بين الخصائص الطبيعية للمنتج وتكلفة التصنيع من خلال المؤشرات الطبيعية مثل "المتر المربع" لتقدير تكلفة الإنشاءات, "الأجنحة والمقاعد" لصناعة الطائرات...

< جداول التكلفة: يتم إعداد قواعد بيانات لمعلومات التكاليف التفصيلية مما يتيح إعداد تقديرات دقيقة لتكلفة المنتجات الجديدة, وتحتوي هذه القواعد على معلومات خاصة بعناصر التكاليف, دوال ونماذج التكلفة, معدلات دقيقة عن عمليات التصنيع الداخلية. هذه الجداول تضم العوامل أو المسببات الأساسية والتي تحدث تغيرات لعناصر التكاليف مما يساعد على استخدامها في توليد تقديرات لتكلفة المنتجات الجديدة بأقصى درجات الدقة والسرعة.

سابعاً – أمثلة حول إجراءات تطبيق ومدخل التكلفة المستهدفة:(1)

1- نستعرض في هذا المثال المراحل الأربع السابق شرحها والتي صنفناها ضمن مجموعتين هما الإنشاء والتحقق وذلك انطلاقاً من وجود منتج حالي ورغبة الإدارة في إصدار جديد محسن لهذا المنتج مع تخفيض أسعار البيع:

لنفرض أن إحدى شركات إنتاج الكمبيوترات تريد أن تطور جهازها القديم وتصدر إصداراً جديداً متميزاً لتكسب ميزة سعرية تنافسية وشريحة جديدة من العملاء (حصة أكبر في السوق). وفيما يلي الخطوات الأربع التي اتبعتها الشركة.

الخطوة الأولى: تخطيط المنتج: تقوم الشركة بعملية تخطيط تعديلات تصميم المنتج السابق استناداً إلى دراسة قام بها قسم التسويق. ويتوقع أن الإصدار الجديد يلبي بشكل أفضل احتياجات العملاء وينال رضاهم. كما أن الشركة درست ردود فعل الشركات المنافسة الأخرى في السوق المحلية والعالمية.

الخطوة الثانية: تحديد سعر البيع المستهدف: تتوقع الشركة أن منافسيها لفئة الجهاز الجديد سوف يخفضون أسعارهم بحوالي 15% في حين أن إدارة الشركة تخطط أن التخفيض سعري لديها سيكون بحوالي 20% وبذلك فإن السعر الحالي للجهاز البالغ 500 ليرة سوف يخفض إلى 400 ليرة ويتوقع مدير التسويق أن هذا التخفيض للترافق بتحسينات الإصدار سوف يزيد المبيعات من 100.000 جهاز إلى 130.000 جهاز.

الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة في ظل ظروف المنافسة الشديدة تكتفي الشركة بعائد دخل (ربح) مستهدف على إيرادات البيع وقدره 10%.

استناداً لما سبق تظهر البيانات التالية للجهاز الجديد:

$$\text{إجمالي إيرادات البيع المستهدفة} = 130.000 \times 400 = 52000.000 \text{ ليرة.}$$

$$\text{إجمالي ربح التشغيل المستهدف} = 10\% \times 52.000.000 = 5.200.000 \text{ ليرة.}$$

$$\text{ربح التشغيل المستهدف للجهاز} = 5.200.000 \div 130.000 = 40 \text{ ليرة للجهاز.}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للجهاز} = 400 - 40 = 360 \text{ ليرة للجهاز.}$$

أما بيانات الجهاز الحالي الفعلي فكانت:

$$\text{إجمالي إيرادات البيع الحالية} = 100.000 \times 500 = 50.000.000 \text{ ليرة.}$$

$$\text{إجمالي ربح التشغيل الحالي} = 10\% \times 50.000.000 = 5000.000 \text{ ليرة.}$$

$$\text{ربح التشغيل الحالي للجهاز} = 5000.000 \div 100.000 = 50 \text{ ليرة للجهاز.}$$

$$\text{التكلفة الحالية للجهاز} = 500 - 50 = 450 \text{ ليرة للجهاز.}$$

بمقارنة البيانات التكلفة الفعلية الحالية مع بيانات التكاليف المستهدفة نستنتج أن إدارة الشركة تسعى لتخفيض تكلفة الجهاز القديم من 450 ليرة للجهاز إلى 360 ليرة تكلفة مستهدفة وذلك لتحقيق سعر جديد يتلائم مع هذا الخفض التكاليفي.

وستحاول الخطوة الرابعة عن طريق هندسة القيمة إنجاز هذا التخفيض:

الخطوة الرابعة: هندسة القيمة: انطلاقاً من المعطيات السعرية ومن المنتجات المطلوب تصميمها لتلبية احتياجات لعملاء كما حدث في الخطوات السابقة فإن القسم الهندسي في الشركة يقوم بدراسة بدائل التصميم وما يرتبط معها من بدائل التصنيع. وذلك بالتعاون كفريق واحد مع قسم التسويق الذي يمثل أداة الارتباط مع العملاء ومع مشرفي قسم التشغيل فيتناقشون ويتدارسون إمكانية التصنيع وعيوب الإنتاج المتوقعة. وأخيراً التعاون مع محاسبي التكاليف الذي يقومون بتقدير الوفورات التكاليفية التي من الممكن تحقيقها بناء على التقديرات المقترحة من الأقسام الأخرى.

إضافة إلى ما سبق فهناك طريقة أخرى تسعى لتخفيض التكلفة وذلك من خلال تقسيم أنشطة المشروع إلى قسمين:

- إلى أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء وهم مستعدون لدفعها.

- وإلى أنشطة لا تضيف قيمة (كالتخزين).

وهنا تحاول الشركة تخفيض التكاليف انطلاقاً من الأنشطة التي لا تضيف قيمة. وتسعى إلى استبعاد التكاليف المرتبطة بها فلما أمكن ذلك. مثل إتباع سياسة إنتاج خالي من العيوب أو تسعى لتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن التي لا يمكن الاستغناء عنها مثل تكاليف المناولة وتكاليف الفحص.

وأخيراً فإن تحليل هندسة التكلفة المختلفة يقدم مدخلاً لدراسة منتظمة للوفورات التي من الممكن تحقيقها من البدائل المختلفة وذلك من خلال دراسة عناصر قائمة التشغيل وقائمة الدخل وذلك لخفض أو ترشيد عناصر التكلفة ما أمكن ذلك.

وبالعودة إلى مثالنا فقد كانت البيانات:

البند	الجهاز الحالي	الإصدار الجديد للجهاز
سعر البيع	500	400
الربح	50	40
التكلفة	450	360

ولنفرض أن محاولات قسم هندسة القيمة – بالتعاون مع باقي الأقسام في المنشأة – قد أثمرت في تخفيض التكلفة من 450 ليرة تكلفة فعلية إلى 360 ليرة تكلفة مستهدفة. وذلك على النحو التالي وما ينسجم مع نموذج قائمة الدخل وليبيانات جهاز واحد حجم إنتاج وبيع 130.000 جهاز.

400 سعر البيع للجهاز

270 تكلفة بيع الجهاز

90 تكاليف التشغيل

360 التكاليف الكلية المستهدفة

40 ربح التشغيل المستهدف

2- في هذا المثال نستعرض التكلفة المستهدفة لمنج جديد:

لنفرض أن إحدى الشركات لديها خط لإنتاج مستلزمات الإضاءة الخارجية. وبعد دراسة السوق والتصميم الملائم قررت البدء بإنتاج منتج جديد وفقاً للتقديرات. فإن سعر البيع المستهدف هو 20 ليرة للوحدة الواحدة. وحجم المبيعات المستهدفة سنوياً هو 100.00 وحدة. وتتوقع الشركة عائداً على مبيعاتها المستهدفة بمعدل 20%

انطلاقاً من المعطيات السابقة تحسب التكلفة المستهدفة كما يلي:

$$2000.000 \text{ مبيعات مستهدفة } (20 \times 100.000)$$

$$400.000 \text{ الربح المستهدف } (20\% \times 2000.000)$$

$$1600.000 \text{ التكاليف المستهدفة لمستوى } (100.000) \text{ وحدة}$$

وتصبح التكلفة المستهدفة للوحدة

$$16 \text{ ليرة للوحدة } = 1600.000 \div 100.000$$

التكلفة المستهدفة = المبيعات المستهدفة - هامش الربح المستهدف

$$400.000 - 2000.000 = 1600.000$$

تكلفة مستهدفة للوحدة = سعر بيع مستهدف للوحدة - هامش ربح مستهدف للوحدة

$$4 - 20 = 16$$

انطلاقاً من البيانات السابقة فإن هندسة القيمة وبالتعاون مع باقي الأقسام ستحاول تصميم المنتج وتصميم العمليات وكذلك تحليل الأنشطة لإيجاد الحل الذي يلبي مطلب تكلفة مستهدفة 16 ليرة للوحدة ومقابلها 1600.000 ليرة تكلفة مستهدفة سنوياً.

-
- (1) د. حسن حياي , مرجع سبق ذكره, ص2.
 - (1) د. حسين محمد عيسى, مرجع سبق ذكره, ص 31
 - (2) د. أحمد حسين علي حسين, مرجع سبق ذكره, ص84.
 - (1) د. حسين محمد عيسى, مرجع سبق ذكره, ص32.
 - (2) د. أحمد حسين علي حسين, مرجع سبق ذكره, ص27.
 - (1) د. حسن حياي, مرجع سبق ذكره, المحاضرة الرابعة, ص3.
 - (1) الطالب: أحد علاف, مرجع سبق ذكره, ص20.
 - (1) بدون اسم مؤلف, منشورات الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية, بدون عام نشر, ص228

ثامناً - نتائج البحث:

بعد عرض الإطار الفكري للتكلفة المستهدفة وتقديم مثالين عمليين نتوصل إلى النتائج التالي:

1- أسلوب التكلفة المستهدفة لا يهدف إلى الرقابة بالمفهوم التقليدي في مرحلة الإنتاج, بل يهدف إلى خفض التكلفة بصفة أساسية باعتباره مدخلاً لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم عن طريق تحديد تكلفة مستهدفة لوحدة المنتج التي تحفز للسيطرة على التكلفة ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج الجديد.

2- يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة الدقة في قياس التكاليف من خلال مراجعة تصميم المنتج وإعداد تصميمات جديدة متصلة بتنفيذ أفكار خفض التكلفة. فمع كل مراجعة يتم تقدير أسلوب التكلفة المستهدفة إلى أن نصل إلى تصميم النهائي للمنتج فنحصل على أسلوب التكلفة المستهدفة بأقصى درجات الدقة والتفصيل.

3- يحقق أسلوب التكلفة المستهدفة خفض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف للقيمة مع الحفاظ على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي يتطلبها العميل.

4- إن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أحد الأساليب الحديثة لخفض التكلفة الإستراتيجي مما يكسب الشركة المطبقة له ميزة تنافسية تتفوق بها على منافسيها من خلال تقوية المركز التكاليفي للشركة الأمر الذي يحقق لها الاستمرارية والبقاء في السوق.

تاسعاً - توصيات البحث:

بعد عرض النتائج السابقة نقدم بعض التوصيات لنجاح تطبيق هذا الأسلوب الحديث في خفض التكلفة والإدارة الإستراتيجية:

1- تحقيق هدف أسلوب التكلفة المستهدفة في تخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم من أجل خفض التكلفة لا بد أن تتوجه جهود تحقيق التكلفة إلى تحليل وتصميم المنتج ذاته باعتماد على البحث والتطوير لابتكار منتجات جديدة مستخدماً العديد من الأساليب العلمية للإدارة وأساليب بحوث العمليات وهذا يتطلب توفير التنسيق الكامل بين أقسام وإدارات الشركة.

2- لتحقيق الدقة في قياس التكاليف لا بد من الاعتماد على طريقة جداول التكلفة ومفهوم تكاليف الأنشطة نظراً لاحتوائهما على مسببات التكلفة الأساسية مما يساعد على استخدامها في توليد تقديرات لتكلفة المنتجات الجديدة بأقصى درجات الدقة والتفصيل.

3- لتحقيق خفض الملموس في التكلفة لا بد من الاعتماد على تحليل هندسة القيمة من خلال أفكار توليد أفكار خفض التكلفة والتخلص من التكاليف التي لا تضيف للقيمة, وهنا يبرز جوهر الدقة في قياس التكاليف.

4- لتحقيق الميزة التنافسية للشركات في دنيا الأعمال لا بد من الاعتماد على الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة والربحية, ونرى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحقق ميزة تنافسية قوية جداً تتمثل في تحقيق خفض التكلفة من منظور إستراتيجي لأن أسلوب التكلفة لمستهدفة يقدم للشركة الأمور التالي:

1. توقع التكاليف قبل حدوثها.

2. استمرارية تحسين المنتج وعمليات التصميم الخاصة به.

3. التركيز الخارجي على متطلبات العميل ومخاطر وتهديدات المنافس.

4. الربط المنطقي للمنشأة مع الموردين والموزعين والعملاء في إطار متكامل لتخطيط التكاليف والأرباح.

إلى جانب أن فلسفة التكلفة المستهدفة تتمثل فيما يلي:

1. الفصل في أداء أنشطة القيمة لإنتاج القيمة.
2. قياس قدرة الأنشطة على الإضافة للقيمة يعتبر معياراً لتحديد مدى تمتع تكاليف هذه الأنشطة بقدرة إستراتيجية.
3. الاعتماد على المنظور الخارجي لما يجب أن تكون عليه التكاليف في مرحلة قياس قدرة كل نشاط على الإضافة للقيمة.

المراجع المعتمدة:

الكتب العلمية:

- 1- د. أحمد حسين علي حسين, المحاسبة الإدارية المتقدمة, الدار الجامعية, جامعة الإسكندرية, عام 2000.
- 2- د. حسن محمد عيسى, الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية, جامعة عين شمس, القاهرة, الطبعة الثانية, بدون عام نشر.
- 3- د. حسن حيانى , محاضرات في نظرية التكاليف للدراسات العليا, جامعة حلب, كلية الاقتصاد, قسم المحاسبة.
- 4- الطالب: أحمد علاف, بحث تطبيقي: التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية, غير منشور, عام 2005.
- 5- المحرر, إدارة التكلفة ومحاسبة التكاليف في ظل تكنولوجيا المعلومات, منشورات الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية, بدون عام نشر.

الرسائل الجامعية:

- 1- رزان شهيد, تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة, رسالة ماجستير, كلية التجارة, جامعة عين شمس, عام 2003.

إعداد الطالب
علاء الشيخ أحمد