

ARTICLE INFO.

Article History

Received: 5 January 2021.

Received in Revised form: 14 January 2021.

Accepted: 20 January 2021.

Keywords

Management

Accountant

أدوات مختارة لترشيد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

(التكلفة المستهدفة - إدارة التكلفة على أساس النشاط - تحليل سلسلة القيمة)

وليد حمدي الحسيني يونس - مدرس المحاسبة والمراجعة بمعهد الدلتا العالي
للحاسبات بالمنصورة

مقدمة

منذ ما يقرب من عشرون عاماً شهدت كثير من الشركات تغيرات دراماتيكية بسبب حدة المنافسة، تطور تكنولوجيا التصنيع وما ترتب عليها من ابتكارات تقنية متغيرة، بالإضافة إلى قصر دورة حياة المنتجات مما ترتب عليه ضرورة البحث عن رغبات العملاء ومن ثم إشباعها. وحتى تستطيع الشركات أن تعمل في ظل تلك البيئة المتغيرة والعمل على إرضاء عملائها عليها أن تكون قادرة على المنافسة ولن تكون تلك الشركات قادرة على المنافسة إلا إذا انتهجت أساليب إدارية حديثة الهدف منها إدارة التكلفة وخلق قيمة للعملاء.

وتأسيساً على ما سبق ، فقد بدأ الباحثين في أوائل الثمانينات لفت أنظار إلى المشاكل التي تواجه البيئة الصناعية مثل زيادة المخزون وما يترتب عليه من تكاليف احتفاظ وتأمين وتكلفة فرصة بديلة وغيرها من التكاليف ، انخفاض جودة المنتجات وما يترتب عليه من عدم القدرة على المنافسة ، مما مثل ذلك تحدى للمحاسبة الإدارية التقليدية ، فالتحدي الخاص بتحسين الأداء الصناعي يعتبر متغير ملائم بالنسبة للمحاسبة الإدارية حيث صممت النماذج والأساليب للمحاسبة الإدارية التقليدية على فروض ثبات واستقرار البيئة الصناعية وان عنصرى عدم التأكد والتكاليف الثابتة يعتبران من العوامل الخارجية بالنسبة لتلك النماذج . وقد ثبت أن هذه الفروض غير واقعية، حيث وجد المديرين أنفسهم مسئولين عن التدخل بشكل كبير في العمليات الإنتاجية لتحسين الجودة وتخفيض وقت التسليم والإعداد وزيادة مرونة العمليات الصناعية، وبالتالي فإن دور المحاسبة الإدارية لم يعد قاصراً على تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات والقيام بالوظائف الإدارية بل تعدى

ذلك إلى تسهيل وتطوير وانجاز استراتيجيات الإدارة (الدهراوى، كمال الدين، 2010م).

وقد اقتصرت وظيفة المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير معلومات تساعد الإدارة على التخطيط واتخاذ القرارات لكن برز في السنوات الأخيرة توجه منطور لدور المحاسبة الإدارية، حيث اقترح (Brwer , 2008) إطار لإعادة تعريف المحاسبة الإدارية لإضافة قيمة للأطراف أصحاب المصالح لكي يوسع من دور المحاسبة الإدارية فيما يلي:

1. القيادة

2. الإدارة الإستراتيجية

3. ضبط العمليات

4. التعلم والتطوير المستمر

كما أشار (Wegman , 2008) إلى أن التغيير في بيئة الأعمال كان السبب الرئيسي في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي تتلخص أهدافها في: تقليل التعارض وتوفير الرقابة - ربط الإستراتيجية بتخصيص الموارد - تسهيل التناغم الداخلي لعمليات المنظمة. ولكي تصبغ على المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية صفة الملائمة للقرارات الإستراتيجية أصبح لزاما عليها توفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها مما يكون له الأثر في تخفيض التكلفة.

وحيث أن الهدف من الإدارة الإستراتيجية للتكلفة هو تحقيق ميزة تنافسية وتعظيم الأرباح في الأجلين وإضافة قيمة لأصحاب المصالح وتخفيض التكاليف مع الحفاظ على متطلبات العملاء كان لا بد من تطبيق أساليب إدارية حديثة تعمل على تحقيق تلك الأهداف الإستراتيجية منها على سبيل المثال : تحليل سلسلة القيمة ، نظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط ، نظام التكاليف على أساس النشاط ، نظام إدارة الأنشطة ، برنامج التكلفة المستهدفة ، *SWOT* ، كايزن ، نظرية القيود... الخ ، وسوف يستعرض الباحث بصلب البحث ملخصاً لأدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة .

مشكلة البحث:

إن التباين في بيئة الأعمال التقليدية وبيئة الأعمال الحديثة أبرز أفكار إدارية جديدة تعتبر بمثابة أهداف وإرشادات لأنشطة المديرين في الوقت الحاضر لتساعدهم في مواجهة المنافسة الحادة ومن ثم الاستمرار في السوق. ونقلاً عن (حسين، أحمد حسين على، 2002)، فقد أشار (Horngern et al , 1997) إلى مجموعة من الأفكار والمفاهيم الإدارية المتطورة والتي تتمثل في: إرضاء العميل، الابتكار، الجودة، الوقت، التكلفة، تحليل سلسلة القيمة، التحسين المستمر، التركيز المزدوج. واعتبرت التكلفة من

العوامل الحاسمة في تحديد الموقف التنافسي لمعظم الشركات ومن هنا تتبع مشكلة البحث والتي يمكن صياغتها في هيئة سؤال بحثي كما يلي:

1. ما هي الآثار الناجمة من التكامل بين برنامج التكلفة المستهدفة ونظام إدارة التكلفة على أساس النشاط ونظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط عبر تحليل أنشطة سلسلة القيمة؟

هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى إلقاء الضوء على الآثار الايجابية المترتبة من التكامل بين التكلفة المستهدفة وإدارة التكلفة على أساس النشاط عبر تحليل سلسلة القيمة.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من اعتبار أن التكلفة هي أحد أهداف الإدارة الإستراتيجية في العمل على تخفيضها دون المساس بجودة وخصائص المنتجات وذلك من خلال تحليل أنشطة سلسلة القيمة ومن ثم تطبيق برنامج التكلفة المستهدفة على المنتجات الجديدة وتطوير المنتجات القائمة وذلك من أجل القدرة على المنافسة ومن ثم البقاء والاستمرار.

حدود البحث:

يقتصر البحث على تناول إثر التكامل بين برنامج التكلفة المستهدفة مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج بالتوقيت المنضبط من خلال تحليل سلسلة القيمة دون التطبيق العملي حيث يعد البحث من البحوث النظرية.

منهج البحث:

حيث البحث يعد من البحوث النظرية، وبالتالي فلن توجد فروض ومن ثم دراسة تطبيقية وينتهج الباحث المنهج الاستقرائي من خلال استقراء الأدب المحاسبي في هذا المجال.

خطة البحث:

سيتم تقسيم البحث كما يلي:

1. الدراسات السابقة التي تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
2. جدول أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.
3. برنامج التكلفة المستهدفة والدراسات المتعلقة بها.

4. نظام إدارة التكلفة على أساس النشاط.
5. مفهوم سلسلة القيمة.
6. الدراسات السابقة التي تناولت التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية.
7. المراجع.

1. الدراسات السابقة التي تناولت الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

نظام إدارة التكلفة الإستراتيجية يعمل على تطوير المعلومات الإستراتيجية لأنه يتضمن كل من المعلومات المالية وغير المالية ، ففي الماضي كانت الشركات تركز على مقاييس الأداء المالية مثل : النمو في الأرباح ، النمو في المبيعات ، النمو في الحصة السوقية ، التدفق النقدي ، النمو في سعر السهم ، لكن مع التطور في بيئة وتكنولوجيا التصنيع وتحول البيئة إلى بيئة ديناميكية متغيرة متقلبة من حيث تنوع المنتجات وتقلب ازواق العملاء وازدياد حدة المنافسة عجزت تلك المقاييس المالية أن تفي بغرض الإدارة والأطراف أصحاب المصلحة في آن واحد مما ترتب عليه البحث عن مقاييس تصلح لتلك البيئة مما توجهت على أثره الشركات نحو مقاييس النجاح الإستراتيجية والتي تتضمن مقاييس غير مالية بجانب المقاييس المالية ، فالمقاييس المالية تبين تأثير سياسات وإجراءات الشركة على الوضع المالي للشركة ومعدل العائد الحالي لحملة الأسهم في حين تبرز المقاييس غير المالية التأثير على الوضع التنافسي للشركة الحالي والمحتمل حيث تشتمل على ثلاث جوانب غير مالية هي : مقاييس العملاء ، مقاييس العمليات الداخلية ومقاييس التعلم والابتكار

ونقلًا عن (الدهرأوى، كمال الدين، 2010)، فقدّم (Shank , 1989) إدارة التكلفة الإستراتيجية كمعلومات تكاليف للاستخدام الإداري من خلال واحد أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية (التخطيط الاستراتيجي) والتي تتكون من

1. صياغة الاستراتيجيات
2. توصيل هذه الاستراتيجيات لكافة الوحدات التنظيمية.
3. تطوير وتنفيذ أساليب الاستراتيجيات.
4. تطوير وتنفيذ وسائل الرقابة للتحكم في نجاح خطوات التنفيذ، وبالتالي النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

وقد بين (Shank , 1989) أن المحاسبة الإدارية تلعب دورا هاما في كل مرحلة من مراحل التخطيط الاستراتيجي وقد سماها إدارة التكلفة الإستراتيجية *Strategic Cost Management* والتي عرفها بأنها الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف نحو واحد أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية.

ووفقا لـ (Shank , 1989)، فإن إدارة التكاليف الإستراتيجية ترتبط بثلاث أساليب:

1. تحليل سلسلة القيم.

2. تحليل المواقف الإستراتيجية.

3. تحليل مسببات التكلفة.

وهذه الأساليب الثلاث تمثل إطار متكامل وحديث للمحاسبة الإدارية ويختلف كلية عن المفهوم التقليدي للمحاسبة الإدارية ، فبالنسبة لأسلوب تحليل سلسلة القيم فإنه يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة حيث لا يقتصر تحليل التكاليف داخل المنشأة بل يتعداه إلى خارج المنشأة بداية من الموردين حتى العملاء ، وبالتالي فإن سلسلة القيم تمثل ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة أو تخلق المنافع للمنشأة من الموردين حتى تسليم السلع للعملاء وعملاء العملاء ، ووفقا لهذا المفهوم ينظر للمنشأة بأنها نظام مفتوح على البيئة الخارجية يؤثر فيها ويتأثر بها .

أما بالنسبة لأسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي، فإنه يعنى تحقيق موقف تنافسي مميز إما عن طريق التميز في جودة المنتج وهو ما يعرف بإستراتيجية التميز *Differentiation* أو من خلال إستراتيجية الريادة في التكلفة *Cost Leadership* أو من خلال إستراتيجية التركيز *Focus*، أما أسلوب مسببات التكلفة يقصد به تحديد أسباب حدوث التكلفة عن طريق تحديد السلسلة المعقدة لحدوث التكلفة متمثلة في الأنشطة الرئيسية والفرعية.

ويمكن اعتبار إدارة التكلفة أنها نظام معلومات يدعم الوظائف الإدارية: الإدارة الإستراتيجية والتخطيط في الأجل الطويل، واتخاذ القرارات التشغيلية، وآليات الرقابة وبذلك يمكن التفرقة بين الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تدعم القرارات الإستراتيجية مثل اختيار المنتجات وآليات الإنتاج وقنوات التوزيع. والإدارة التشغيلية للتكلفة *Operational Cost Management* والتي تدعم القرارات في الأجل القصير مثل تخطيط الإنتاج والتسعير ونظم الحوافز. لذلك تستخدم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة معلومات التكاليف في جميع مراحل الإدارة الإستراتيجية (تحديد الإستراتيجية للتكلفة، توصيل الإستراتيجية، اختيار واستخدام الأدوات الضرورية في تطبيق الإستراتيجية، استخدام أساليب الرقابة لتحديد مدى النجاح في تحقيق الأهداف الإستراتيجية) وأشارت بعض الدراسات إلى استخدام 3 أدوات لتطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة:

- تحليل سلسلة القيمة.
- مسببات التكلفة.
- تحليل الميزة التنافسية.

ويطلب تحديد الإستراتيجية ربط مجموعتين من الأنشطة:

1. أنشطة رئيسية: تتضمن التوريد والإمداد - العمليات - التسويق - المبيعات - الخدمات.
2. أنشطة داعمة: تتضمن البنية التحتية للمنشأة من إدارة للموارد البشرية، والتطوير التكنولوجي والهيكل التنظيمي

واقترح (Dyasty, 2006) إطار متكامل لربط أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة للمساعدة في خلق قيمة للمنشأة وأصحاب المصالح ويعتبر الإطار الإدارة الإستراتيجية للتكلفة نظام معلومات متكامل يوفر معلومات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية خلال كافة مراحل الإدارة الإستراتيجية:

وحددت الدراسة أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تقترح استخدامها في كل مرحلة من مراحل الإدارة الإستراتيجية كما يلي:

1. التحليل الاستراتيجي: تحديد العوامل الضرورية لنجاح الشركة باستخدام المقارنة بالأفضل وتحليل " القوة، الضعف، الفرص، التحديات ".
 2. تحديد الإستراتيجية: وفي هذه المرحلة تحدد الشركة الإستراتيجية التي سوف تتبعها للحفاظ على الميزة التنافسية وعلى أساس الإستراتيجية التي سوف تتبعها الشركة يتم تحديد مقاييس الأداء وذلك باستخدام نظام القياس المتوازن للأداء.
 3. تطبيق الإستراتيجية المختارة وتحليل سلسلة القيمة.
- وتنقسم سلسلة القيمة إلى:

- سلسلة قيمة داخلية قياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.
- سلسلة قيمة خارجية " موردين، عملاء، موزعين " وتتطلب خلق قيمة لكافة الأطراف والتعاون والتنسيق بدلاً من المنافسة.

واستخدام النموذج 5 أدوات للإدارة الإستراتيجية للتكلفة في هذه المرحلة:

1. التكلفة المستهدفة: وتستخدم في مرحلة تصميم وإنتاج المنتج من خلال هندسة القيمة والتحسين المستمر للتكلفة.
2. التكلفة على أساس النشاط: ويستخدم في تخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتجات في ظل التطور التكنولوجي الذي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة مما تطلب دقة أكثر في تخصيص التكاليف لمساعدة الإدارة في قرارات التسعير وتشكيل المنتجات.

3. نظرية القيود: وتستخدم في تحديد نقاط الاختناق التي تتسبب في تعطيل العمليات والعمل على علاج مسبباتها، وبالتالي تحسين حركة تدفق المواد بين العمليات.

4. نظام المخزون بالتوقيت المنضبط: يعمل على خفض الاستثمارات غير المبررة في المخزون.

5. إدارة الجودة الشاملة: وتهدف إلى تحقيق متطلبات العملاء لكسب رضاهم وولائهم عن طريق تخطيط وتطبيق ورقابة الجودة.

6. التحسين المستمر: يستخدم لخفض التكاليف وتحسين الجودة في جميع المراحل على سلسل القيمة لدعم العوامل الضرورية لنجاح الشركة والحفاظ على الميزة التنافسية. ويوجد اختلاف بين الباحثين على ما إذا كان التحسين المستمر هو جزء من تطبيق التكلفة المستهدفة أم جزء من إدارة الجودة الشاملة.

2. جدول أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في الجدول التالي (EL -Dyasty, 2006)

التعريف	الأداة
وسيلة لتحسين معدل تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وعلاج نقاط الاختناق	نظرية القيود <i>Theory of constraints</i>
عملية تحديد العوامل الضرورية لنجاح المنشأة ودراسة الممارسات الأفضل للمنشآت المنافسة لتحسين العمليات والسيطرة على السوق	المقارنة بالأفضل <i>benchmarking</i>
عملية منظمة لتحديد عوامل نجاح المنشأة ن طريق تحديد نقاط القوة الداخلية ونقاط الضعف التي تؤثر على الموقف التنافسي للشركة وتحديد العوامل والفرص الخارجية التي تتطلب استغلال نقاط القوة الداخلية والتخلص من نقاط الضعف لمواجهة التحديات والتهديدات الخارجية	تحليل نقاط " القوة "، الضعف، الفرص، التحديات" <i>SWOT Analysis</i>
إضافة قيمة لأصحاب المصالح من خلال سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة	تحليل سلسلة القيمة <i>Value Chain Analysis</i>
تحديد الإستراتيجية التي سوف تتبعها الشركة للتفوق على منافسيها " إستراتيجية قيادة التكلفة، إستراتيجية التميز السلي، إستراتيجية التركيز على قطاع معين من السوق	تحليل الميزة التنافسية <i>Competitive Advantage Analysis</i>

مدخل التكلفة المستهدفة <i>Target costing</i>	أداة إدارية لتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياة المنتج ويعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على البدء بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها.
تكاليف دورة حياة المنتج <i>Product life cycle costing</i>	آلية تسمح بالتقييم المقارن للتكاليف التي سوف تلتزم بها المنشأة في فترة معينة آخذة في الاعتبار جميع العوامل الاقتصادية التي تتعلق بكل من التكاليف المبدئية وتكاليف العمليات المستقبلية بهدف الوصول إلى الأداء الأمثل للمنتج
نظم الإنتاج بالتوقيت المنضبط <i>Just – in – time</i>	نظم تعمل على خفض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات تحت الإنتاج ومخزون الوحدات المنتجة، وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الإنتاج وتحسين الربحية
نظم الإنتاج المرنة <i>Lean production</i>	وتهتم هذه النظم بتقليل الفاقد والإهدار في الموارد وتسهيل تدفق المواد للتخلص من وقت الانتظار بهدف تحسين الإنتاجية والجودة.
إدارة الجودة الشاملة <i>Total Quality Management</i>	أداة إدارية تهتم برضاء العملاء وتتطلب مشاركة فعالة من جميع العاملين في المنظمة على جميع المستويات ليس فقط الإنتاج ولكن جميع العمليات التشغيلية لتحسين الجودة وخفض التكاليف لإرضاء العملاء
مدخل 6 سيجما <i>Six sigma</i>	ترجع أصولها المدخل إلى نظام إدارة الجودة الشاملة والمقياس الإحصائي سيجما وقد تم تطوير مدخل 6 سيجما في البداية بواسطة شركة موتورولا ثم استخدمته العديد من الشركات الأخرى كأداة إستراتيجية تساعد في اتخاذ القرارات طويلة الأجل ليس فقط في برامج تحسين الجودة.
المحاسبة عن استهلاك الموارد <i>Resource consumption accounting</i>	وهو مدخل متكامل ومكثف لإدارة التكلفة يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية، تصنيف الموارد - تحديد طبيعة التكاليف - مدخل كمي لتصنيف التكاليف، ويؤثر هذا النظام على جميع عمليات المنظمة.
نظام التحسين المستمر للتكلفة <i>Kaizen costing</i>	نظام يهدف إلى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية لإنتاج المنتج دون حدوث ارتفاع، مع العمل بطريقة مستمرة ومنظمة على خفض التكاليف إلى مستويات أقل مما هي عليه لذلك فهو أيضاً نظام لإدارة التكلفة.

<p>نظام تكاليف لزيادة الدقة في حساب تكلفة كل منتج وتحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد الشركة، وبالتالي تخصيص التكاليف على أساس تنوع المنتجات واختلاف درجة تعقيدها وتشكيلها العملاء وليس فقط على أساس حجم الإنتاج.</p>	<p>التكاليف على أساس النشاط <i>Activity- based costing</i></p>
<p>نظام لإرضاء العملاء وتحسين الربحية عن طريق قرارات التسعير وتشكيله المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتقليل الإهدار في الموارد</p>	<p>الإدارة على أساس النشاط <i>Activity- based management</i></p>
<p>مقياس يتكون من مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية والغير مالية تم تطويرها حول أربعة منظورات أساسية منظور مالي - منظور العملاء - منظور العمليات التشغيلية - منظور التعلم والنمو. ويعتبر مقياس الأداء المتوازن إطار متكامل يربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف أصحاب المصالح</p>	<p>القياس المتوازن للأداء <i>The Balanced Scorecard</i></p>

المصدر مع الإضافة (EL -Dyasty, 2006)

ويرى كثير من الباحثين أن الأدوات السابق ذكرها في الجدول السابق هي أساس تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ويمكن استخدام هذه الأدوات بشكل فردي أو بشكل متكامل لمواجهة التحديات في بيئة الأعمال الحديثة.

3. التكلفة المستهدفة المفهوم وطريقة احتسابها

مفهوم التكلفة المستهدفة:

وقد عرفها (حسين، احمد حسين على، 2002) بأنها النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة.

وتعتبر التكلفة المستهدفة سلاح استراتيجي يكسب الشركات التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنه مدخل استراتيجي لتخطيط الأرباح وليس فقط طريقة لخفض التكاليف ، وفي الولايات المتحدة شركات مثل كاتربيلر وتشريسلر *caterpillar and Chrysler* يرجع الفضل في تحسين نتائج الشركة المالية إلى تطبيق مدخل

إدارة التكلفة المستهدفة وبالرغم من هذا النجاح الذي حققه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فإن كثير من المديرين لا يقدرّون في تفسير كلمة " التكلفة " على أنها وظيفة قسم المحاسبة وهو ما يتعارض مع حقيقة أن التكلفة المستهدفة عملية نظامية لتخطيط وإدارة الأرباح والتكاليف (Ansari et al,2007) ويعرف (Nooryan,1997) مدخل التكلفة المستهدفة على أنه عملية تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج في مراحل مبكرة من عملية تطويره بالإضافة إلى دعم تحقيق هذه التكلفة المستهدفة خلال عملية التطوير وذلك من خلال توفير معلومات عن التكلفة المستهدفة لتحفيز مهندسي التصميم لتحقيق إدارة ناجحة لتكلفة المنتجات الجديدة والتأكد من ربحية المنتج قبل عرضه في السوق، ويتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مشاركة كافة الأقسام في المنظمة والمشاركة السابقة والفعالة من المحاسبين الإداريين. ولخصت الدراسة خطوات عملية التكلفة المستهدفة فيما يلي:

1. تقدير سعر السوق وحجم المبيعات.

2. تحديد ربح مستهدف.

3. تحديد التكلفة المستهدفة.

4. هندسة القيمة " تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية للمنتج "

5. تقدير التكلفة.

6. مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة المقدرّة.

7. اتخاذ القرار النهائي.

ويركز مدخل التكلفة المستهدفة على السوق والعملاء، وبالتالي تحديد التكلفة من خلال السوق لتطوير منتجات تقابل أسعار العملاء ومتطلباتهم للجودة وهو ما يختلف عن نظم التكلفة التقليدية التي تقوم بتطوير المنتج ثم تدفعه إلى العميل على أمل أنه سوف يقوم بشرائه.

ويمكن التعبير عن مفهوم التكلفة المستهدفة في المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف

فالسعر السوقي والربح في هذه المعادلة متغيرات مستقلة يعبر عنهما كمتغيرات خارجية تحددها القوى التنافسية في سوق المال وسوق المنتج والتكلفة هي المتغير التابع وهو ما يعنى أن على الشركة إدارة التكلفة بطريقة تجعلها تلتزم بالقيود الخارجية المفروضة عليها من خلال سوق المال وأسواق المنتجات التي تعمل بها (Ansari et al,2007)).

التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية

في ظل التكلفة المستهدفة تكون المعادلة

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

أما في ظل التكلفة المعيارية

سعر البيع = التكلفة المعيارية - هامش الربح

نلاحظ أن التكلفة المستهدفة تركز على السوق ورغبات العملاء، بينما التكلفة المعيارية تركز على ظروف الإنتاج الداخلية دون الاهتمام باحتياجات العملاء وموقف المنافسين.
مزايا التكلفة المستهدفة:

1. تخفيض التكاليف.
2. تنمية العمل بروح الفريق من خلال المشاركة في تخفيض التكاليف.
3. تحقيق رغبات العملاء ومن ثم المحافظة على الاستمرارية في المنافسة.
4. الاستمرارية في التحسين المستمر.
5. العمل على ضمان جودة المنتجات.

Activity Based Management

4. نظام الإدارة على أساس النشاط

يؤدي نظام الإدارة على أساس النشاط دورا فعالا في تخفيض التكاليف، وذلك عن طريق تشجيع الإدارة العليا لتوجيه المزيد من الاهتمام إلى إدارة الأنشطة والعمليات وعدم الاهتمام بالتكلفة وحدها، وبذلك يمكن التعرف على العديد من مجالات التحسين المستمر وتقييمها.

ويرى *Hixon* أن نظام الإدارة على أساس النشاط يمثل إدارة ورقابة الأداء في المنشأة باستخدام معلومات النشاط كوسائل أولية *Primary Means* في دعم القرار.

إن استخدام الأنشطة يكون في مجالات التخطيط والموازنات واحتساب التكاليف وإعداد نماذج ومقاييس الأداء، لذا فإن نظام الإدارة على أساس النشاط يعتبر من الأمور الأساسية في المنشأة لكي يبين رؤية واضحة للمعلومات التي يقدمها النظام وبشكل مستمر لتحسين الأداء، وانطلاقا من نظام الإدارة على أساس النشاط ظهر المدخل الفرعي وهو تحديد التكلفة على أساس النشاط، لذلك لا يعتبر نظام الإدارة على أساس النشاط هو نفسه مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

ويتم بناء هذا النظام من خلال الخطوات التالية:

1. التخطيط
2. التعليم والتدريب
3. تعريف العملية / النشاط
4. جمع البيانات / تحليل الأنشطة
5. تحسين الأداء
6. تخطيط نظام التشغيل
7. التنفيذ

5. تحليل سلسلة القيمة

سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة والتي تبدأ بنشاط البحوث والتطوير وتنتهي بنشاط العملاء ، وقد استخدمت كأداة لزيادة درجة رضا العملاء وتحقيق هدف تخفيض التكلفة مما يتطلب الأمر التنسيق والتوفيق بين الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة ، كما أن التزاوج بين سلسلة القيمة ونظام التكاليف على

أساس الأنشطة يقود إلى تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يتطلب الأمر تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد للأنشطة التي لا تضيف قيمة وما يترتب عليه من تخفيض للتكلفة ومن ثم القدرة على المنافسة .

إن التركيز على سلسلة الوظائف والأنشطة التي تضيف قيمة تعنى بالضرورة إعادة النظر في كل الأنشطة التي تؤدي داخل الشركة وتقييم أهميتها وهو ما يعرف بإدارة الأنشطة *Activity Based Management*

كما أن تحليل سلسلة القيمة يلقي بالضوء على طرفي السلسلة حيث نجد قبل بداية السلسلة - *Up Stream* وهو ما يعرف بمرحلة ما قبل الحقيقة *Before The Fact* والطرف الآخر وهو نهاية السلسلة *Down - Stream* وهو ما يعرف بمرحلة ما بعد الحقيقة *After The Fact* مما يعني أن الموردين والعملاء جزء من أنشطة الشركة يجب أن تؤخذ في الحسبان من قبل إدارة الشركة من حيث تحديد من هم الموردين وطرق التسليم ونوع المواد وخلافه مما يقود إلى انسيابية في الإنتاج دون توقف وانخفاض في تكاليف شراء المواد الخام والنصف مصنعة ، وبشأن العملاء تحديد أي الأسواق سنوجه لها بضائعنا ونوعية البضاعة ومن هم العملاء وطرق البيع لهم وخلافه مما يترتب عليه رضاؤهم والإيفاء بمتطلباتهم .

وأكدت الدراسة على أن غالبية جهود خفض التكاليف تركز الاهتمام على مرحلة الإنتاج والتوزيع " مراحل تحقق التكلفة " في حين أن تخطى المنتج لمرحلة التطوير والتصميم يعنى أن 98 % من تكاليف المنتج تم تحديدها والالتزام بها ، لذلك اعتبر *freeman* التكلفة المستهدفة من أفضل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لأنها لا تضع فقط قيم مستهدفة للتكلفة ولكن تهتم أيضاً بفهم خصائص المنتج ، وبالتالي تحديد تكلفة دورة حياة المنتج التي يجب الوصول إليها لتحقيق العائد المرغوب فيه لذلك يعتبر مدخل لتصميم تكاليف المنتج أو الخدمة .

6. الدراسات السابقة التي تناولت التكامل بين أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

أشارت (Austell and kocakulah , 2006) إلى أن الحاجة إلى تحسين الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات تسببت في تبنى الشركات للآليات الحديثة لإدارة التكلفة مثل إدارة التكلفة على أساس النشاط والتحسين المستمر للتكلفة وإدارة المخزون بالتوقيت المنضبط وإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة. واعتبر مدخل التكلفة المستهدفة من أفضل ممارسات المحاسبة الإدارية لكونه أسلوب يدعم تطوير المنتجات والتسعير وإدارة الإنتاج وإدارة التكاليف. كما أشار *Rattray and Shaman* إلى أن الهدف من تطبيق التكلفة المستهدفة هو تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج قبل البدء في إنتاجه للوصول إلى الربحية التي تسعى الشركة لتحقيقها. ويحاول فريق التكلفة المستهدفة المساعدة في الوصول إلى تقديم منتجات عديدة تنافس في

التكلفة والجودة والخصائص الوظيفية . ويمكن تحقيق أقصى منفعة من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مبكراً في مراحل تطوير المنتج نظراً لكونه مدخل ذو نظرة مستقبلية يتضمن تكامل الأنشطة خلال كافة الوظائف. وبالنسبة لربط تطبيق التكلفة المستهدفة بإستراتيجية الشركة فإن تطبيق التكلفة المستهدفة يكون مفيداً للشركات التي تطبق استراتيجيات تواجهيه *confrontational strategy* لأنها تهتم بتقديم منتجات منخفضة التكلفة تصمم بجودة وخصائص وظيفية حسب طلب العميل.

وفى دراسة (د. صفاء عبد الدايم ، 2001) والتي تم تطبيقها على إحدى الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية لتوضيح أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في ظل انخفاض قدرة المنشأة على التأثير على السعر كنتيجة لزيادة حدة المنافسة أكدت على أن التكلفة المستهدفة مدخل لإدارة وخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياته - تخطيط وتطوير وتصميم المنتج - مما يساعد على منع حدوث تكلفة معينة بدلاً من محاولة خفضها بعد حدوثها أي أنه مدخل لتخطيط التكلفة وليس فقط رقابة على التكلفة. وأشارت الدراسة أنه لا يمكن الوصول للتكاليف المستهدفة من خلال التوضيح برغبات العميل أو من خلال خفض مستوى جودة أو أداء المنتج أو تأخير تقديمه للسوق. وقد أكدت الدراسة أن من أهم خطوات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تخفيض التكلفة من خلال تصميم المنتج لما له من آثار كبيرة على تكلفة التصنيع والتسويق والتوزيع وخدمات ما بعد البيع ويساهم أسلوب هندسة القيمة في زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة وهو ما يتطلب معرفة الوظائف والخصائص المختلفة لمكونات المنتج لتطوير الوظائف التي يرغب بها العميل والتي تضيف له قيمة واستبعاد المكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة للعميل للوصول إلى التكلفة المستهدفة في ظل اعتبارات السوق والمنافسة ويقاس نجاح أسلوب هندسة القيمة من خلال درجة رضا العميل في الحصول على منتج ذو جودة مرتفعة بأقل تكاليف وأوصت الدراسة بأن لا يقف تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة عند محاولات تحسين التكلفة في مراحل ما قبل الإنتاج ولكن أيضاً من الضروري إدارة وتحسين التكلفة في مرحلة الإنتاج من خلال مدخل تكلفة الكيزن *kaizen costing* .

وقد اقترحت دراسة (*Khajovi and Nazm , 2007*) نموذج نظري للتكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط ، ونظرية القيود ، والقياس المتوازن للأداء ، ونظم الإنتاج بالتوقيت المنضبط لمساعدة إدارة الشركات على النجاح في ظل الظروف التنافسية لبيئة الأعمال الحديثة ، وحيث أن التطبيق الخاطئ للنظام يتسبب في عدم رضا العملاء لذلك فمن الضروري الاهتمام بالتطورات في ممارسات المحاسبة الإدارية وقد نجحت الشركات اليابانية على المستوى العالمي من خلال الاهتمام بالتصميم المبسط للمنتجات والاهتمام برأس المال البشري والاهتمام المستمر بتقديم الجودة وتقديم منتجات جديدة ومبتكرة إلى الأسواق تلبى احتياجات العملاء في أسرع وقت ممكن والاهتمام بنظم الإنتاج المرنة والتحسين المستمر ، كما

اهتمت هذه الشركات بالمنافسة ليس فقط على مستوى أنشطة الشركة ولكن على مستوى كافة الأنشطة خلال سلسلة القيمة من خلال الاهتمام بقيمة العملاء والموردين مع الاهتمام بالتكنولوجيا وتأثيرها على :

1. هيكل تكاليف المنتج.

2. حجم الإنتاج.

3. المرونة والقدرة على اتخاذ رد فعل مناسب في الظروف المختلفة.

وفى نفس الوقت الاهتمام بالتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية على طبيعة الأسواق وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والمستوى التكنولوجي.

ويبدأ النموذج النظري المقترح بوصف أهداف المنظمة في الأجل الطويل والأجل القصير واستخدام عملية التحليل الهرمي لتحديد الأهمية النسبية للأهداف وتقييم الأداء باستخدام القياس المتوازن للأداء ، واستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف بما يتناسب مع أسعار السوق ، حيث أنه في ظل الظروف التنافسية يصعب على الشركة تحديد أو التحكم في أسعار السوق لذلك فإن التركيز يجب أن يكون على خفض التكاليف مع الحفاظ على الجودة التي يطلبها العميل ، واستخدام التكلفة على أساس النشاط لتحسين دقة تخصيص التكاليف والتخلص من الأنشطة غير المضافة للقيمة وأيضاً استخدام نظرية القيود ونظم المخزون بالتوقيت المنضبط لإدارة تكاليف المواد الخام وتكاليف التحويل .

أشارت دراسة (Huang et al., 2007) إلى أهمية التكامل بين التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط للوفاء بمتطلبات السوق وخفض التكاليف من خلال تحمل كل أقسام الشركة مسؤولية الوصول بتكلفة الإنتاج وتكلفة العمليات والوظائف إلى التكلفة المستهدفة حيث تعتبر التكلفة على أساس النشاط مدخل لخفض التكاليف مكمل لمدخل التكلفة المستهدفة يساعد على تسهيل مشاركة معلومات التكاليف في صورة مسببة وبشكل أوضح.

المراجع :

أولاً: المراجع العربية :

1. أبو زيد، كمال خليفة، وعطية عبد الحي مرعى، " مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة " كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، الناشر: قسم المحاسبة سنة 2003 م.
2. الجمال، رشيد، وأيمن شتيوى، " المحاسبة الإدارية المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة "، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، الناشر الدار الجامعية، 2007م.
3. الدهراوى، كمال الدين، " منهجية البحث العلمي في الإدارة والمحاسبة "، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، الناشر: المكتب الجامعي الحديث 2010م.

4. على، أحمد حسين على، " المحاسبة الإدارية المتقدمة "، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية، الناشر: قسم المحاسبة سنة 2002 م.
5. جاريسون، ري إتش، واريك نورين، " المحاسبة الإدارية " ترجمة محمد عصام الدين زايد، الناشر دار المريخ للنشر الرياض - المملكة العربية السعودية 2002م.
6. عبد الدايم، صفاء، " نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2001م.
7. حسين، إيمان على، " التكلفة المستهدفة كمدخل فعال لدعم المركز التنافسي للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة - دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة 2003م.

ثانيا: المراجع الأجنبية :

1. Austill,A.David , Kocakulah,M. " Product Development and Cost Management Using Target Costing : A Discussion and Case Analysis" , *Journal of Business and Economics Research* , Vol.4 , No.2 .pp61-71
2. Ansari, S., Bell, J., Okan, H., " Target Costing: Uncharted Research Territory ", *Handbook of Management Accounting Research*, 2007, Vol.2, PP.507-530.
3. El-Dyasty, Mohamed M., "A Framework to Accomplish Strategic Cost Management", 2006, *available at: <http://ssrn.com> .*
4. Khajavi, Sh., Nazm, A., " Innovation in Management Accounting: The Needs of World Class Firms ", *available at: <http://ssrn.com> .*
5. Nooryan, Saeid, "The Steps of Implementing Target Costing ", *available at: <http://ssrn.com> .*
6. Wegman , Gregory , " Development Around The Activity – Based Costing Method : A State – of – The Art Literature Review " , *available from www.ssrn.com*